

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



"La auditoría cuando no es aplicable el principio de empresa en funcionamiento. La auditoría en el nuevo contexto derivado de la pandemia COVID-19"

Curso académico: 2021 -2022

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

Dña. Tamara Molina Plaza

Dirigido por:

Dr. Pedro Arsenio Martín Valero

Alcalá de Henares, 30 de Agosto de 2022

RESUMEN

Debido a la crisis económica y financiera sufrida en 2007, muchas empresas desaparecieron y tanto para las propias entidades como para los profesionales se incrementaron las dificultades para confeccionar o elaborar las cuentas anuales correspondientes (incluyendo valoraciones), especialmente en las empresas en liquidación. Es importante resaltar que por ese momento en España no existía una norma específica para aquellas entidades que no tenían viabilidad en el futuro.

Con el objetivo de solucionar lo comentado en el párrafo anterior, el ente regulador: *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, en adelante ICAC, publicó una norma concreta para dar respuesta a la problemática contable de las entidades sin viabilidad futura o en liquidación, estableciendo criterios específicos para tener en cuenta cuando en el momento de elaborar la información financiera no se pudiera garantizar la continuidad de la actividad de la empresa o incluso estuviera decidida la no continuidad de la misma. Concretamente, se trata de *Resolución del 18 de octubre de 2013*, que trata sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del *Principio de Empresa en Funcionamiento*¹ o PEF. En el desarrollo de este trabajo y tras una breve introducción, analizaremos la normativa vigente para las sociedades que no aplican el principio de empresa en funcionamiento desde el punto de vista de la auditoría de cuentas anuales y posteriormente se abordará la cuestión de la auditoría en el nuevo contexto derivado de la pandemia COVID-19, es decir, analizaremos los posibles efectos en la auditoría en general y en el trabajo del auditor en particular como consecuencia de las situaciones excepcionales provocadas por la pandemia COVID-19.

Palabras clave: ICAC, Empresa en Funcionamiento, Auditoría, Principio de Empresa en Funcionamiento (PEF).

¹ Para los efectos del presente trabajo de investigación, cuando se mencione el término: “Principio de Empresa en Funcionamiento” le llamaremos por el siguiente acrónimo: PEF.

ABSTRACT

Due to the economic and financial crisis suffered in 2007, many companies disappeared and both for the entities themselves and for the professionals, the difficulties to prepare the corresponding annual accounts (including valuations) increased, especially for companies in liquidation. It is important to point out that at that time in Spain there was no specific regulation for those entities that were not viable in the future.

With the aim of resolving what was discussed in the previous paragraph, the regulatory body: *Accounting and Auditing Institute*, hereinafter ICAC, published a specific rule to respond to the accounting problems of entities without future viability or in liquidation, establishing Specific criteria to be taken into account when, at the time of preparing the financial information, the continuity of the company's activity could not be guaranteed or it was even decided not to continue it. Specifically, it is a *Resolution of October 18, 2013*, which deals with the financial information framework when the application of the Running Company Principle (RCP) or “Going Concern” is not appropriate. In the development of this work, and after a brief introduction, we will analyze the regulations in force for companies that do not apply the going concern principle from both the accounting and the auditing of annual accounts point of view, and then we will address the issue of auditing in the new context arising from the COVID-19 pandemic, that is, we will analyze the possible effects on auditing in general and on the auditor's work in particular as a result of the exceptional situations caused by the COVID-19 pandemic.

Keywords: ICAC, Running Company, Audit, Running Company Principle (RCP) or Going Concern.

Índice

1	Introducción	6
2	Normativa Contable	9
2.1	Ley de Sociedades de Capital.....	11
2.2	Ley Concursal	13
3	Resolución ICAC: Sobre el Marco Contable y sus Implicaciones Legales para Empresas que no Resulta Adecuado la Implementación del PEF	14
3.1	Introducción.....	14
3.2	Objetivo y ámbito de aplicación	15
3.3	Criterios específicos	16
3.4	Normas de registro y valoración.....	17
3.4.1	Activos no corrientes	17
3.4.2	Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas	18
3.4.3	Deudas Contabilizadas	18
3.4.4	Existencias.....	19
3.4.5	Impuesto sobre beneficio	19
3.4.6	Ingresos y gastos de operaciones pendientes:	20
3.4.7	Provisiones y contingencias	20
3.4.8	Subvenciones, donaciones y legados.....	20
3.4.9	Retribuciones a largo plazo al personal	20
3.4.10	Hechos posteriores al cierre del ejercicio	21
3.5	Normas de elaboración de las cuentas anuales	21
3.6	Cuentas anuales consolidadas	23
3.7	Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento	24
3.8	Conclusión	25
4	Normativa de Auditoría	25

4.1	Procedimientos y conclusiones:	28
4.2	Aplicación inadecuada del PEF. Ejemplos.	30
4.2.1	Ejemplo 1. Empresa XX, S.L. que pertenece al sector hotelero.	30
4.2.2	Ejemplo 2. Empresa XX, S.L. que pertenece al sector industrial.....	31
4.2.3	Ejemplo 3. Empresa XX, S.L. del sector hotelero.	33
4.2.4	Ejemplo 4. Empresa XX, S.L. del sector industrial	35
4.2.5	Ejemplo 5. Empresa XX, S.L. del sector industrial	37
5	PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO: TRABAJO DE AUDITORÍA EN EL CONTEXTO DERIVADO DE LA PANDEMIA	39
5.1	Introducción	39
5.2	Posibles efectos en auditoria de las consecuencias de la pandemia COVID-19	41
5.2.1	Gestión continuada:.....	42
5.2.2	Áreas contables afectadas	43
5.2.3	Divulgación de datos en los informes financieros:	43
5.2.4	Hechos posteriores:.....	44
5.2.5	Plazos legales para la formulación y aprobación de las cuentas anuales y posible reformulación de los mismos:.....	45
5.3	¿Cómo afecta al trabajo del auditor?	46
5.3.1	Planificación.....	47
5.3.2	Evaluación e identificación de los riesgos.....	49
5.3.3	Respuestas a los riesgos valorados	51
5.3.4	Obtención de evidencia suficiente y adecuada	52
5.3.5	Aplicabilidad de gestión continuada.....	58
5.3.6	Hechos posteriores	62
5.4	¿Cómo afecta al informe de auditoría?	66
5.4.1	Tipos de opinión	66
5.4.2	Secciones	67
6	CONCLUSIONES	69

7 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS 71

1 INTRODUCCIÓN

La pandemia del COVID-19 ha generado una serie de desafíos sin precedentes para las empresas en todo el mundo, y España no ha sido la excepción. Las medidas restrictivas implementadas para contener la propagación del virus han llevado a una crisis económica prolongada, especialmente para las pequeñas y medianas empresas (PYMEs). Muchas de estas empresas se han enfrentado a dificultades financieras significativas y, en algunos casos, han tenido que declararse en quiebra. Ante este escenario, la liquidación de estas empresas ha sido inevitable, y es en este contexto que las auditorías desempeñan un papel crucial.

En España, la normativa contable establece el *Principio de Empresa en Funcionamiento* como base para la elaboración de las cuentas anuales. Sin embargo, la situación excepcional generada por la crisis del COVID-19 ha llevado a que muchas empresas no puedan cumplir con este principio debido a su inminente liquidación. Es en este contexto que las auditorías adquieren una importancia aún mayor, ya que permiten evaluar de manera objetiva y precisa la situación financiera de las empresas en proceso de liquidación. Los informes de auditoría proporcionan información relevante y ofrecen una visión imparcial sobre el estado de los activos, pasivos y resultados financieros. Además, las auditorías también contribuyen a garantizar la transparencia y la integridad de los procedimientos de liquidación.

Este estudio se enfoca en el análisis de las directrices contables en vigor establecidas por los órganos reguladores pertinentes para las organizaciones incapaces de operar bajo el *Principio de Empresa en Funcionamiento*, de ahora en adelante: PEF. De manera complementaria, este trabajo propone una investigación de las normas de auditoría relativas a este principio, con un particular énfasis en el impacto de la crisis sanitaria desencadenada por la COVID-19 en la auditoría de cuentas anuales y en el papel del auditor de cuentas.

Para la elaboración de este análisis y en la búsqueda de respuestas al interrogante planteado en esta investigación, se ha llevado a cabo un estudio detallado de las regulaciones a nivel nacional e internacional, así como de varios artículos, manuales y resoluciones que se mencionarán en el transcurso de este trabajo. Es preciso recordar que la crisis económica y financiera de 2007 llevó a numerosas empresas a su desaparición.

Como resultado, las entidades, así como los profesionales del sector se enfrentaron desafíos adicionales para la recopilación y elaboración de las cuentas anuales correspondientes, especialmente en empresas en proceso de liquidación. Debido a la crisis económica y financiera sufrida en 2007, muchas empresas desaparecieron y tanto para las propias entidades como para los profesionales se incrementaron las dificultades para confeccionar o elaborar las cuentas anuales correspondientes (incluyendo valoraciones), especialmente en las empresas en liquidación.

La situación económica planteaba serios interrogantes acerca de si las empresas podían reflejar en sus cuentas anuales una representación veraz de su patrimonio, su posición financiera y sus resultados, cumpliendo con uno de los fundamentos esenciales de la información financiera. Sin embargo, en situaciones donde la continuidad de las actividades de la empresa no puede garantizarse, o incluso cuando se ha decidido no continuar, los criterios de aplicación no eran claros y nuestro Plan General Contable, en adelante PGC, no especificaba qué criterios se debían aplicar para la elaboración de las cuentas anuales.

Ante esta situación, surgía la duda de que las entidades pudieran mostrar en sus cuentas anuales la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las mismas, cumpliendo así, una de las premisas básicas de la información financiera, ya que no había unos criterios claros de aplicación y el PGC no exponía qué criterios se debían aplicar para confeccionar o elaborar las cuentas anuales cuando no se pudiera garantizar la continuidad de la actividad de la empresa o incluso estuviera decidida la no continuidad de la misma.

Por tanto, una de las prioridades del regulador era elaborar una norma concreta para dar respuesta a la problemática contable de las entidades sin viabilidad futura o en liquidación, que estableciese criterios específicos a tener en cuenta cuando en el momento de elaborar la información financiera no se pudiera asegurar la continuidad de la actividad de la empresa o incluso estuviera decidida la no continuidad de la misma, lo cual se concretó mediante la publicación de la *“Resolución del 18 de octubre de 2013, sobre el*

marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento” (BOE-A-2013-11162)².

Desde la perspectiva de la auditoría de cuentas anuales, las responsabilidades del auditor, respecto al principio de empresa en funcionamiento y sus posibles implicaciones en el desarrollo de su trabajo y el informe de auditoría, se encuentran recogidas en la “*Norma Internacional de Auditoría 570 Revisada*” (adaptada para su aplicación en España mediante la Resolución del ICAC, de 23 de diciembre 2016)”.

A lo largo de esta revisión bibliográfica, tras haber hecho una introducción, se examinarán las regulaciones existentes para las entidades que no siguen el PEF³, abordando tanto el ámbito contable como el de la auditoría de cuentas anuales. Posteriormente, se enfocará en el nuevo contexto surgido de la crisis sanitaria causada por la COVID-19, considerando sus efectos en la auditoría en general y en el trabajo del auditor en particular, dados los desafíos excepcionales impuestos por la pandemia.

Para finalizar, en forma de resumen se expondrán las conclusiones alcanzadas respecto a los aspectos más importantes comentados.

² Para hacer la revisión de este texto que contiene referencias legales según las normativas estandarizadas por el ICAC por medio de Real Decreto, disposiciones legales establecidos por otras instancias del gobierno se ha decidido utilizar el código de referencia dentro del Boletín Oficial del Estado, el cual, comienza siempre con la letra “A”, luego continúa con un guion el número de año en que fue aprobada y el código de localización dentro del sistema de archivo de la web oficial del BOE. Para referencias literales, se hará el comentario con su código y el año encerrado entre paréntesis según normas APA 7ma edición. Cuando se asuma que está citándose el mismo apartado de la ley se utilizará la locución latina: *Local Citate: Loc. Cit.*, y en el caso de que esté comentándose otro apartado, pero, dentro de la misma ley se utilizará *Opera Citate: Op. Cit.*

³ Téngase en cuenta que este acrónimo se refiere a *Principio de Empresa en Funcionamiento*.

2 NORMATIVA CONTABLE

Para comenzar, se abordará la legislación aplicable en España en el caso de que no sea aplicable el PEF en una empresa determinada; o también, lo que se denomina empresa en liquidación, o también EEL⁴. En el marco legal español, una empresa en liquidación es aquella que se encuentra en un proceso formal que tiene por objetivo poner fin a sus actividades comerciales y liquidar, es decir, vender, sus activos para poder pagar a sus acreedores. Este proceso está regulado por la *Ley de Sociedades de Capital y la Ley Concursal*; es decir, BOE: A-2010-10544 (2010) y BOE: A-2020-4859 (2020) respectivamente.

Una empresa puede entrar en liquidación por varias razones. La más común es que la empresa se encuentre en una situación de insolvencia, es decir, que no pueda cumplir con sus obligaciones financieras. En este caso, se inicia un procedimiento concursal que puede terminar en la liquidación de la empresa.

El proceso de liquidación implica la realización de una serie de pasos legales, incluyendo:

- Nombramiento de un liquidador o un órgano de liquidación, que generalmente es el administrador concursal.
- Realización de un inventario y balance de la situación de la empresa. Venta de los activos de la empresa para obtener liquidez.
- Pago a los acreedores de la empresa, en el orden de prelación establecido por la Ley Concursal.
- En caso de que haya remanentes después de pagar a todos los acreedores, estos se reparten entre los socios de la empresa.
- Finalmente, se procede a la extinción de la sociedad y su baja en el Registro Mercantil. Es importante destacar que, durante el proceso de liquidación, la empresa debe seguir cumpliendo con sus obligaciones legales y fiscales, como la presentación de cuentas anuales y la declaración de impuestos.

⁴ Para efectos de elegibilidad se usará indistintamente PEF y EEL como sinónimos de Principio de Empresa en Funcionamiento y Empresa En Liquidación o quiebra, respectivamente.

Lo primero es definir el principio fundamental de empresa en funcionamiento, derivado del Real Decreto 1514/2007, en el que se declara:

Se considerará salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación (BOE A-2007-19884, 2007).

Lo que se entiende que continuará su gestión en un futuro y haciendo su valoración bajo este criterio, por tanto, para el caso de liquidación no podemos aplicar esta valoración, puesto que no pueden funcionar bajo el principio de gestión continuada, ya sea por unas perspectivas de futuro negativas o por una decisión en firme de no continuar con la actividad de la unidad empresarial.

En el PGC expuesto en la normativa del 16 de noviembre del 2007, se dispone lo siguiente:

El Plan General de Contabilidad (PGC) tiene una estructura muy similar a la de sus antecesores con la finalidad de mantener nuestra tradición contable en todos aquellos aspectos que no han de verse alterados por la introducción de los nuevos criterios. El cambio en el orden de sus contenidos simplemente responde a la conveniencia de ubicar la materia de mayor contenido sustantivo en las tres primeras partes, que son de aplicación obligatoria, reservando las dos últimas para las propuestas con un contenido amplio de aplicación voluntaria. En concreto, se divide en las siguientes partes:

- Marco Conceptual de la Contabilidad
- Normas de registro y valoración
- Cuentas anuales
- Cuadro de cuentas
- Definiciones y relaciones contables (BOE: 19884, op. cit.)

Como se indica en el PGC, específicamente dentro de la sección dos de las Normas de Registro y Valoración en la norma N.º 23 denominado: “*Hechos posteriores al cierre del ejercicio*” (BOE A-2007-19884, 2007), deja claro que, la formulación de las cuentas

anuales no será bajo el principio de empresa en funcionamiento si la dirección de la entidad decide liquidar la empresa, cesar su actividad o existen incertidumbres relevantes que generen dudas sobre la continuidad de la compañía, aunque sea con posterioridad al cierre. Es importante disponer de toda la información necesaria que pueda afectarla, incluso si dicha información se obtiene posteriormente al cierre del ejercicio, ya que, las cuentas anuales deberán ser reformuladas si no se plantean bajo este principio.

No obstante, una vez realizado el análisis para poder concluir si existen incertidumbres relevantes que determinen dudas significativas sobre el funcionamiento normal en un futuro de la empresa, como dispone el propio PGC, deberá informarse en la memoria, en el subapartado 2 de la Memoria, Contenido de la Memoria: “*Bases de presentación de las cuentas anuales*” (BOE: 19884, Loc. cit.), refiere sobre los criterios aplicados para reflejar la imagen fiel de la empresa en el caso de que no exista otra opción que aceptar la ruptura de dicho principio. En efecto, el principio de empresa en funcionamiento no es aplicable, debido a que, la resolución establece dos escenarios diferenciados dependiendo de la solvencia o no de la sociedad. Por un lado, sería aquella en caso de que los activos totales de la sociedad sean superiores al total de pasivos y pueda hacer frente al total de las deudas, tanto a corto como a largo plazo. Podrá liquidarse en sede extrajudicial según el “*Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital*”, en adelante LSC, BOE A-2007-19884 (2007).

Por otro lado, sería el caso de una sociedad insolvente la cual no puede cumplir con sus compromisos y obligaciones más a corto plazo, es decir, que presenta un fondo de maniobra negativo; es decir, que el activo corriente es menor al pasivo corriente (activo corriente < pasivo corriente). Podrá liquidarse en sede judicial según el “*Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal*”, en adelante LC, BOE A-2020-4859 (2020).

2.1 Ley de Sociedades de Capital

Como se ha comentado, la regulación de la disolución de aquellas sociedades solventes está dispuesto en el *Título X de la Ley de Sociedades de Capital* (BOE A-2010-10544, 2010). Se distinguen 3 tipos de disolución (art. 360-368 LSC): de pleno derecho, por constatación de causa legal o estatutaria y, por último, por mero acuerdo de la Junta

General. La disolución de la sociedad abre el periodo de liquidación, mientras se realiza la liquidación, conservará su personalidad jurídica (art. 371 LSC). Independientemente de que la entidad se encuentre inmersa en la fase de liquidación, debe cumplir con la obligación de llevar la contabilidad (art. 386 LSC).

Los documentos adicionales que la empresa en liquidación deberá aportar.

- Desde el momento de la apertura de la liquidación, en un periodo máximo de tres meses, los liquidadores responsables elaborarán un balance de la sociedad además de un inventario con referencia al día en que se hubiera producido la disolución (art.383 LSC)
- Los responsables de la liquidación de manera periódica harán llegar tanto a los socios como a los acreedores el estado de la situación en la que se encuentra la liquidación mediante los medios que se consideren más oportunos y eficaces. (art. 388.1 LSC)
- En el supuesto de extensión del periodo de la liquidación, los liquidadores presentarán a la junta general, en los primeros seis meses de cada ejercicio, la siguiente documentación: las cuentas anuales de la sociedad y un informe detallado que permitan conocer con precisión el estado de las cuentas. (art.388.2 LSC.)
- Concluidas todas las operaciones correspondientes a la liquidación, los liquidadores responsables formularán un balance final, un informe completo sobre todas las operaciones efectuadas y un proyecto de división entre los socios del activo resultante, todo ello será sometido a la aprobación de la junta general (art. 390 LSC), y sus dictámenes estarán regido por lo establezca dicha junta (BOE A-2010-10544, 2010).

En último lugar, según lo señalado en el artículo 396 de la LSC, en el Registro Mercantil se inscribirá la escritura pública de extinción, junto con el balance final de la sociedad liquidada, y, además, se depositará los documentos de la sociedad extinguida según como se dispone en la presente ley (BOE A-2010-10544, 2010).

2.2 Ley Concursal

En este apartado, nos centraremos en las sociedades que pueden liquidarse en sede judicial de acuerdo con el reglamento dispuesto para ello. Antes, se debe tener una panorámica de qué es y para qué es la “*ley concursal*” (BOE, A-2020-4859, 2020). En el primer caso, se considera parte de la legislación que regula el procedimiento para hacer frente a situaciones de insolvencia o quiebra de una empresa o persona física. Su principal objetivo es establecer un marco legal que permita la reestructuración y la liquidación ordenada de las deudas de un deudor, con el fin de preservar en la medida de lo posible su actividad empresarial y proteger los intereses de los acreedores.

En efecto, la *Ley Concursal* establece los mecanismos legales y los procedimientos a seguir cuando una empresa o una persona física se encuentra en una situación de insolvencia, es decir, no puede cumplir con sus obligaciones de pago a los acreedores en los términos y plazos acordados. El objetivo primordial de la ley es buscar una solución equitativa y eficiente para todas las partes involucradas, permitiendo la viabilidad económica y financiera del deudor, y garantizando al mismo tiempo el cobro de las deudas por parte de los acreedores.

La normativa concursal establece distintas opciones para afrontar la insolvencia. Una de ellas es la reestructuración de la deuda, que implica llegar a acuerdos con los acreedores para modificar las condiciones de pago y buscar una solución que permita la continuidad de la empresa. Otra opción es la liquidación, que implica la venta de los activos de la empresa para satisfacer las deudas pendientes. En algunos casos, la ley también establece la posibilidad de liberar al deudor de las deudas pendientes, bajo ciertas condiciones y requisitos específicos.

En resumen, la Ley Concursal es una normativa que regula los procedimientos legales para hacer frente a la insolvencia de una empresa o persona física. Su objetivo es buscar una solución equitativa y ordenada para el pago de las deudas, preservando la actividad empresarial y protegiendo los intereses de los acreedores. Cuando no queda otra alternativa que declarar a la empresa en quiebra, está establecido según la norma, la activación de un procedimiento denominado: *Concurso de Acreedores*, regulado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de fecha: 5 de mayo, “*por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal*” (BOE: A-2020-4859, 2020).

El concurso de acreedores puede ser voluntario o necesario. La diferencia existente entre ambos concursos es que el voluntario es solicitado por el deudor que puede ser persona física o persona jurídica, y el concurso necesario es aquel solicitado por el acreedor.

Durante el proceso de liquidación, no hay que olvidar, que sigue existiendo la obligación por parte de la empresa de elaborar las cuentas anuales, además de someterlas a auditoría encargándose de ellos los administradores concursales, según lo establecido en los artículos 115 y 116 de la referida normativa.

Una vez concluida la liquidación, todas las operaciones realizadas deberán detallarse y justificarse a través de un informe final.

3 RESOLUCIÓN ICAC: SOBRE EL MARCO CONTABLE Y SUS IMPLICACIONES LEGALES PARA EMPRESAS QUE NO RESULTA ADECUADO LA IMPLEMENTACIÓN DEL PEF

3.1 Introducción

La resolución del marco de información financiera es un tema relevante en el ámbito contable y financiero, y tiene implicaciones legales significativas. En este contexto, resulta fundamental analizar la Resolución emitida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) el 18 de octubre de 2013, titulada *"Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento"* BOE: A-2013-11162, (2013). Esta resolución, en concordancia con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, que aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), confiere al ICAC la autoridad para aprobar normas de obligado cumplimiento y normas complementarias al PGC. Específicamente, se debe prestar especial atención a la mencionada resolución, ya que aborda la situación en la cual se plantea la duda sobre la continuidad de la actividad de una sociedad anónima, la decisión de no continuar con dicha actividad, o cuando la sociedad ya no está operativa. En cuyo caso, busca establecer los criterios adecuados para la elaboración de las cuentas anuales, de modo que reflejen de manera fidedigna el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa cuando esta se encuentre en una situación de insolvencia o fuera de su actividad normal y legal. Este tema es de gran relevancia para el presente trabajo,

ya que permitirá comprender cómo abordar la presentación de la información financiera en situaciones particulares.

3.2 Objetivo y ámbito de aplicación

Siguiendo en esta misma línea, la resolución del 18 de octubre de 2013, titulada "*Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento*" BOE: A-2013-11162, (2013), tiene como objetivo principal establecer pautas claras y criterios específicos para la elaboración de las cuentas anuales en situaciones donde no es apropiada la aplicación del PEF. Su ámbito de aplicación abarca aquellas circunstancias en las que se plantea la incertidumbre sobre la continuidad de la actividad de una sociedad anónima, la decisión de no continuar con dicha actividad o cuando la sociedad ya no está operativa. En síntesis, se trata de una norma complementaria al PGC, la cual, busca determinar los criterios adecuados que se pueden aplicar para formular los estados financieros cuando la viabilidad futura de las entidades no está garantizada o se encuentran en liquidación, y por tanto la aplicación del principio de empresa en funcionamiento no es correcta.

El alcance de esta resolución es proporcionar directrices claras sobre cómo reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa en casos excepcionales en los que no es adecuado considerar que la entidad continuará operando en el futuro. Estas situaciones pueden surgir debido a dificultades financieras significativas, cambios en las condiciones económicas, problemas legales o regulatorios, entre otros factores. Sin embargo, es importante tener en cuenta que la resolución tiene sus limitaciones. No pretende ofrecer una solución única y generalizada para todas las situaciones particulares que puedan surgir en el ámbito empresarial. Cada caso debe ser evaluado de manera individual, considerando sus circunstancias específicas, para determinar los criterios adecuados de presentación de la información financiera.

Asimismo, es fundamental destacar que esta resolución no sustituye ni modifica las disposiciones legales y normativas existentes, sino que complementa y brinda orientación adicional para el cumplimiento de los principios contables y las normas de presentación de las cuentas anuales en escenarios particulares de discontinuidad o cese de la actividad empresarial.

La resolución que se está analizando, es de aplicación obligatoria para todas aquellas entidades, independientemente de su forma jurídica, siempre que apliquen al PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), y se haya acordado lo siguiente:

- La apertura de liquidación
- Los responsables de la entidad manifiesten intención de cesar en su actividad
- Cuando no exista una situación más realista que hacerlo.

Es importante destacar, la existencia de varios supuestos, los cuales quedan fuera del alcance de la Resolución y por tanto no se aplicarán los criterios de ésta, ya que el cese de actividad viene limitado o simplemente no hay cese de actividad. Son los siguientes casos:

- a) Sociedades de duración limitada
- b) Motivos judiciales (sociedades en concurso de acreedores)
- c) Modificación estructural (sociedades mercantiles)
- d) Disposición o liquidación de una parte de la empresa, entre otros.

3.3 Criterios específicos

Con el objetivo de representar de manera precisa la situación de una empresa en proceso de "*liquidación*", se aplicará el marco de información financiera establecido en la Resolución del 18 de octubre de 2013 BOE: A-2013-11162 (2013). Esto garantizará que las cuentas anuales reflejen de forma exacta el estado del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad en dicha circunstancia. Se seguirán los requisitos, principios y criterios contables del marco conceptual de contabilidad, excluyendo el principio de empresa en funcionamiento y sus implicaciones. Sin embargo, es importante destacar que la no aplicación de este principio no invalida la aplicabilidad de las demás normas y criterios contables vigentes hasta el momento.

En este mismo orden de ideas, la Resolución 18 de octubre de 2013 (BOE: 11162 op. cit.), establece que, en casos de liquidaciones forzadas y cese de actividad, se debe ajustar el valor de los activos o darlos de baja por el importe que no se espera recuperar de los mismos. Además, esta nueva situación puede dar lugar a nuevas obligaciones y, por

consiguiente, al reconocimiento de nuevos pasivos. En el supuesto de las liquidaciones forzadas y el cese de actividad, el plazo para recuperar los activos se reduce, por lo que es necesario corregir su valor o dar de baja por el importe que no se espera recuperar de dichos activos. Además, esta nueva situación puede conllevar la aparición de nuevas obligaciones y, por ende, el reconocimiento de nuevos pasivos. El criterio de “*valor en uso*” presente en la resolución BOE: A-2013-11162 (2013) carece de sentido y, por tanto, teniendo en cuenta la nueva situación en la que se encuentra la empresa deberán aplicarse los criterios de “*valor neto realizable*” y “*valor actual*” de la misma resolución previamente comentada.

En este contexto, el criterio de “*valor en uso*” puede ser utilizado para la determinación de los activos de la empresa que ya no estarían disponibles y, por ende, se deben emplear los criterios de “*valor neto realizable*” o de contenido final de estos activos lo cual, deriva en “*valor actual*” considerando la situación real de la empresa. Por otro lado, el concepto de “*valor de liquidación*”, se refiere al total que se podría obtener por la venta de los activos menos los costes de venta necesarios, es uno de los criterios más adecuados para reflejar fielmente la imagen de la empresa. En ocasiones, este valor de liquidación puede coincidir con el valor razonable menos los costos de venta.

3.4 Normas de registro y valoración

Cuando se aplique el marco de información financiera aprobado por la Resolución 1514/2007 del 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en el caso en el que la empresa no aplique al PEF, tendrá que considerar una serie de reglas especiales que se presentarán a continuación:

3.4.1 Activos no corrientes

De acuerdo con la resolución antes mencionada, existe en la tercera parte de las Normas de Registro y Valoración el subapartado: *Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta*, el cual, establece lo siguiente:

La regla especial manifiesta que el «*inmovilizado material*», «*inmovilizado intangible*» y las «*inversiones inmobiliarias*» no se amortizarán, pero sí tienen la obligación de contabilizar los posibles deterioros. En cualquier caso, la valoración inicial de los activos

deberá ser revisada y adaptada a las nuevas circunstancias de la empresa que esté siendo evaluada.

Según la Resolución 1514/2007 *op. cit.*, al calcular las correcciones de valor por deterioro, se tomará en cuenta el «*valor de liquidación*» como el importe recuperable. En este sentido, la empresa evaluará si es adecuado mantener el grupo de activos como una unidad generadora de efectivo o si, debido a la situación de «*liquidación*», es necesario valorar individualmente cada elemento. Es posible que esto de lugar a la baja del fondo de comercio, a menos que la empresa decida liquidar todos los componentes del negocio de manera conjunta.

En el ámbito de grupos enajenables preparados para ser transferidos, es imperativo tener en cuenta todos los recursos y obligaciones vinculados a la entidad que se prevé ceder de manera integral. Las directrices específicas propuestas en este documento, avaladas por el marco normativo amparado por el ICAC, que plantea que tales activos deben ser rigurosamente contabilizados para ser posteriormente ser liquidados. En términos de evaluación financiera, el grupo enajenable se tasará a partir de una comparativa: se optará por el montante más bajo entre su «*valor contable*» y el total de los activos que pueda ser recuperado, será considerado en este contexto como su «*valor de liquidación*», y este, a su vez, se considerará como el importe recuperable. Ante la eventualidad de tener que identificar y asentar una merma en el valor, la valoración de los activos a largo plazo del grupo enajenable se ajustará conforme a los parámetros distributivos establecidos en el esquema general de documentación financiera.

3.4.2 *Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas*

Dentro del marco regulado por la normativa española y respaldado por el ICAC, habrá que tener en cuenta las correcciones de valor por deterioro que pudieran surgir en tales inversiones, considerando el «*valor de liquidación*» de los activos como importe recuperable.

3.4.3 *Deudas Contabilizadas*

En la tercera norma de la Resolución, el subapartado: *Deudas contabilizadas al coste amortizado*, determina:

El hecho de no adherirse al principio de continuidad de la empresa no conduce automáticamente al vencimiento de las obligaciones financieras. Así, la temporalidad de su cumplimiento seguirá siendo la acordada en los contratos, salvo que estos estipulen que, en situaciones de *«liquidación»*, la obligación financiera deba saldarse de forma anticipada, modificando su exigibilidad. En estas circunstancias, el compromiso financiero se registrará conforme a su *«valor de reembolso»*, trasladándose de una deuda a largo plazo a una deuda a corto plazo, y se manifestará en el segmento de pasivo circulante del balance empresarial. Es relevante señalar que dicho valor de reembolso podría estar condicionado por distintas tasas y comisiones, como las relacionadas con la amortización anticipada de préstamos o el abono adelantado de obligaciones.

En situaciones de liquidación en el marco concursal, los créditos vinculados al proceso concursal experimentarán un vencimiento anticipado. Por otro lado, aquellos compromisos que no se representen en términos monetarios deberán ser traducidos en equivalentes financieros.

Para los intereses remuneratorios se aplicará el criterio del coste amortizado.

3.4.4 Existencias

Se considerará el *«valor de liquidación»* de los activos como importe recuperable para calcular las correcciones de valor por deterioro.

3.4.5 Impuesto sobre beneficio

Conforme a la Resolución, se establece la siguiente consideración:

Cuando no resulte de aplicación el principio de empresa en funcionamiento, la empresa dará de baja los activos por impuesto diferido salvo que resulte probable que pueda disponerse de ganancias fiscales en la liquidación de la empresa que permitan su aplicación. Si la empresa tiene pasivos por impuestos diferidos que se puedan compensar con los activos, se considera que es probable que se puedan obtener ganancias fiscales (Resolución 1514/2007 *op. cit.*).

3.4.6 Ingresos y gastos de operaciones pendientes:

Las partidas pendientes de reconocimiento, tales como gastos laborales y servicios, que la organización deba abordar, se tratarán contablemente atendiendo al principio de devengo y a las directrices de registro del marco general de información financiera.

No se puede contabilizar un gasto o ingreso sin que haya ocurrido, aun sabiendo de su existencia en un futuro.

3.4.7 Provisiones y contingencias

Según el PGC se «reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el *marco conceptual de la contabilidad*, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán» (Resolución 1514/2007 *op. cit.*).

Se dotará provisión de aquellas obligaciones originadas por el anuncio de liquidación de la empresa. Habrá un aumento de los pasivos, a causa de la aparición de estas obligaciones; como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o compromisos con los trabajadores.

3.4.8 Subvenciones, donaciones y legados

Cuando la circunstancia de no acogerse al principio de continuidad de la empresa conlleve la aparición de un deber de reembolso de subvenciones, surgirá una obligación por el debido importe a devolver reflejada en el «*Patrimonio Neto*» (PN).

3.4.9 Retribuciones a largo plazo al personal

Ante obligaciones prolongadas con los empleados mediante un plan de pensiones, es esencial conservar la provisión reconocida hasta que se produzca la disolución de la entidad promotora. Los planes de pensiones se deben saldar con entes externos (promotores) y se rigen por las directrices del marco general de información financiera.

De manera complementaria, si se revisan los compromisos contraídos a largo plazo con el colectivo laboral, llevando a la pérdida de prerrogativas de estos (tal como recompensas o ciertas bonificaciones), se reconocerá la alteración, de manera simultánea a la aparición del compromiso con ellos debido a la «liquidación de la empresa». En otras palabras, durante el proceso de liquidación, a la hora de registrar el pasivo surgido por la deuda con

los trabajadores, hay que tener en cuenta dicha pérdida que aumentará la deuda que tiene la empresa con los trabajadores.

3.4.10 Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Para este caso, una vez cerrado el ejercicio, se dan las circunstancias apropiadas que conlleven a manifestar que no es adecuado aplicar el PEF, pero dichas condiciones se dan antes de la formulación de las cuentas anuales se deberá informar en la memoria sobre estos hechos y se indicará que las cuentas anuales se han formulado bajo el marco de información financiera cuando no aplica el principio de empresa en funcionamiento.

Si tales circunstancias, se originasen después de la formulación de las cuentas anuales, pero antes de su aprobación, se deberán reformular aplicando el marco de información financiera aprobado en esta resolución. Sin tener en cuenta cuando se originen los hechos posteriores al cierre del ejercicio, serán formulados bajo el marco general de información financiera.

3.5 Normas de elaboración de las cuentas anuales

Las normas de elaboración de las cuentas anuales del marco general de información financiera tendrán una serie de reglas específicas detalladas a continuación:

a. Formulación:

Las cuentas anuales se elaborarán cada 12 meses. No se formularán si la liquidación concluye antes del cierre del ejercicio, esto no quiere decir, que no se siga cumpliendo con las obligaciones correspondientes de la legislación española.

No se modifica la obligación de formular, aprobar, auditar de acuerdo con la legislación mercantil ni tampoco la supervisión o intervención concursal.

b. Normas comunes:

Las cuentas anuales realizadas con distintos marcos contables no se podrán comparar, por tanto, no habrá que adaptar la información comparativa del ejercicio anterior.

c. Balance:

Las partidas corrientes y no corrientes se clasifican según el marco general de la información financiera, exceptuando los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

d. *Cuenta de pérdidas y ganancias:*

No se aplicarán los criterios sobre «operaciones interrumpidas».

e. *Estados de cambios en el patrimonio neto:*

Se aplicará el marco general de información financiera.

f. *Estado de flujos de efectivo:*

Los flujos de efectivo que se originen en el proceso de liquidación se expresarán conforme a los criterios del marco general de información financiera.

La liquidación de los activos ligados a la actividad principal de la empresa se clasificará en el epígrafe «flujos de operaciones de explotación», sin embargo, aquellos activos no corrientes mantenidos para la venta se clasificarán como «flujos procedentes de operaciones de inversión»

g. *Memoria:*

El esquema adoptado se guiará por el marco general, centrando la atención en secciones que aborden situaciones donde la información revista particular relevancia.

En las notas adjuntas, se precisará la razón detrás de la decisión de no proseguir como entidad en funcionamiento, y se indicará que los estados financieros anuales han sido elaborados conforme al marco prescrito por la Resolución.

Se esclarecerá que los datos presentados no son comparables con el periodo anterior, dado que no se basan en idénticos criterios.

En el epígrafe dedicado a la distribución de resultados, se enfatizará la prioridad de abonar a los acreedores previamente a la distribución de activos entre los accionistas, en consonancia con las directrices inherentes a la liquidación y distribución de bienes.

Concluyendo, en los apuntes de la memoria, se integrará una mención que detalle la evolución de la liquidación, en la que se aportará una perspectiva actualizada sobre el «valor de liquidación».

h. Cifra anual de negocios:

Estará determinada por los principios y criterios generales sin incluirse los resultados por operaciones de liquidación del activo no corriente.

i. Partes vinculadas:

Conforme dicta la legislación mercantil, serán los administradores de la empresa sobre los que recaiga la obligación de formular las cuentas anuales.

3.6 Cuentas anuales consolidadas

Así mismo, se dividirá el apartado en diferentes agrupaciones para reflejar las normas de las cuentas anuales consolidadas:

- a. Si una sociedad matriz de un grupo presenta sus cuentas anuales conforme a la resolución previamente comentada, persiste el deber de elaborar cuentas consolidadas bajo este mismo esquema financiero, a menos que se presente una excepción permitida.
- b. Cuando se trata de una sociedad filial, o asociada que adopta el marco financiero especificado en la resolución, en la mayoría de las ocasiones, prevalecerá el compromiso de consolidar conforme al marco general financiero.
- c. Por otro lado, si la entidad matriz pierde la influencia sobre la filial, estas quedan al margen del proceso de consolidación (Entidades en situación de procedimiento concursal).
- d. En situaciones donde no se evidencia pérdida de influencia sobre la filial y, para entidades interconectadas y vinculadas en proceso de «liquidación», los estados financieros se diseñarán de acuerdo a lo estipulado en «Normas para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas», previstas en el Código de Comercio, siempre que persista la visión de continuidad operativa por parte de la entidad informante.

- e. Si el grupo decide no seguir el principio de empresa en funcionamiento, los estados financieros consolidados se diseñarán conforme a este esquema financiero en particular.

3.7 Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento

La normativa dicta que, si una entidad ha elaborado sus estados financieros según el esquema detallado en esta Resolución y, excepcionalmente, las circunstancias y condiciones que lo motivaron desaparecen en un ejercicio posterior, el marco general de información financiera se reinstaurará con efecto retroactivo. Al determinar ciertos valores de activos o pasivos, pueden presentarse complicaciones; en tales casos, se tomará como referencia el valor contabilizado al inicio del año en que se reestablezca el principio de empresa en funcionamiento. Estas valoraciones pueden causar cambios en los valores de activos o pasivos, y dichos cambios se reflejarán en la cuenta de resultados del período en cuestión. Las cifras comparativas no se reajustarán en los estados financieros del primer año en que se reintroduzca el principio de empresa en funcionamiento, debido a la transición en la estructura contable.

Hay que tener en cuenta que, en el proceso de determinación de los valores de ciertos activos o pasivos, es plausible enfrentarse a complicaciones debido a la complejidad inherente en la valoración de estos elementos. Dadas estas eventualidades, la metodología adoptada se basará en recurrir al valor contabilizado que estos activos o pasivos presentaban en los libros al inicio del período en que se reinstaure el principio de empresa en funcionamiento. Esta aproximación, aunque práctica, puede llevar a cambios en los valores previamente registrados de los activos o pasivos. Es fundamental reconocer que dichas valoraciones, al alterar la base contable, tienen el potencial de influir en la salud financiera percibida de la empresa. Por ende, los ajustes resultantes de esta valoración se incorporarán directamente en la cuenta de resultados del año en cuestión, reflejando de manera transparente las variaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio total del año fiscal que se esté revisando.

3.8 Conclusión

En resumen, la Resolución del 18 de octubre de 2013, emitida por el ICAC, en relación con el marco de información financiera ante la inaplicabilidad del principio de empresa en funcionamiento, tuvo como finalidad principal instaurar una estructura normativa renovada. Esta define claramente los parámetros que las empresas deben seguir cuando no se adhieran al principio de empresa en funcionamiento. La fundamentación de este nuevo marco radica en la imperiosa necesidad de brindar datos pertinentes y confiables acerca de la condición financiera y patrimonial de la organización. Esto abarca la correcta valoración de los activos y pasivos, así como la elaboración de informes financieros apropiados.

Es necesario subrayar la importancia de esta Resolución (BOE: 11162 op. cit.) en el panorama contable y financiero actual. La introducción de un marco tan específico surge como respuesta a las lagunas y ambigüedades que enfrentaban las empresas en situaciones donde el principio tradicional de continuidad no era aplicable. Al definir con claridad las directrices y parámetros a seguir, se garantiza no solo una mayor transparencia en la presentación de la información financiera, sino también una mayor confianza por parte de los *stakeholders* y potenciales inversores. Esta confianza es esencial en un mercado tan volátil y complejo, donde la solidez y claridad en la gestión financiera se convierten en pilares fundamentales para la estabilidad y crecimiento empresarial. La adopción de estas medidas refuerza la capacidad de adaptabilidad del sistema contable español, demostrando su compromiso con la integridad y la excelencia en el reporte financiero.

4 NORMATIVA DE AUDITORÍA

Uno de los puntos clave en la auditoría de cuentas es el PEF, en el que el auditor, debe verificar que las empresas cumplen con los principios contables, además de evaluar la veracidad de los estados financieros aprobados por las sociedades.

Es necesario comprender, que la función de la auditoría es verificar, revisar y evaluar con suma precisión los documentos contables y estados financieros de una entidad. Este riguroso ejercicio culmina con la emisión de un informe en el que se plasma una opinión

acerca de si se ha realizado correctamente la contabilidad, basándose en la normativa en vigor en ese momento.

Al profundizar en la naturaleza de esta opinión, es inevitable referirse a la "Norma Internacional de Auditoría 700R-Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, para analizar los cambios introducidos" (en adelante NIA-ES-700R). Este documento establece las directrices que guían la responsabilidad y juicio del auditor, asentando así la base sobre la que se edifica la opinión del auditor.

Para los efectos de esta norma, el criterio a seguir está planteado en dos ítems básicos:

1. Opinión no modificada o favorable: el auditor concluye que los estados financieros cumplen con los requisitos previstos para ello en el marco de información financiera aplicable.
2. Opinión modificada. El auditor no puede llegar a esta conclusión, ya que no ha encontrado ninguna evidencia suficiente y significativa para dar una opinión favorable, en este caso se aplica la "*Norma Internacional de Auditoría 705(Revisada) Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*", (en adelante NIA-ES- 705R). Existen tres tipos:
 - a. Opinión con salvedades: Se emite cuando el auditor considera que, en general, la contabilidad está bien realizada, pero ha identificado ciertas áreas donde los estados financieros no cumplen con el marco de información financiera aplicable, o bien no ha podido obtener toda la información y evidencia que necesitaba para su auditoría. Estas desviaciones, sin embargo, no son lo suficientemente graves como para invalidar los estados financieros en su conjunto.
 - b. Opinión desfavorable (u opinión adversa): Esta opinión se da cuando el auditor cree que las desviaciones de los estados financieros con respecto al marco de información financiera aplicable son tan significativas que afectan a la fiabilidad de los estados financieros en su totalidad. Es, por lo tanto, una señal de que los estados financieros no son fiables.

- c. Opinión denegada: En ocasiones, el auditor puede encontrarse con obstáculos significativos durante su trabajo, como la falta de evidencia suficiente, que le impiden formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En tales casos, el auditor se abstiene de emitir una opinión.

Estos tipos de opiniones, contemplados en la NIA-ES-705R, reflejan la esencia de la auditoría: asegurar que las entidades proporcionen información financiera transparente, precisa y confiable. Es esencial que los profesionales de la auditoría se mantengan actualizados sobre estas normas para garantizar la calidad y la integridad de su trabajo. La “Norma Internacional de Auditoría NIA-ES-570(Revisada) empresa en funcionamiento” (en adelante NIA-ES-570R), desde la perspectiva de la auditoría de cuentas anuales, engloba las responsabilidades del auditor en relación con el principio de empresa en funcionamiento. Fue adaptada para su aplicación el 15 de octubre de 2013.

Dentro del complejo marco de las regulaciones financieras, la normativa señala con claridad que ciertos marcos de información financiera exigen que la entidad es la responsable en el análisis y evaluación de dicho principio contable (PEF).

Es esencial reconocer que la normativa contable de nuestro país se rige primordialmente por los estándares europeos, siendo la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Por tanto, en este caso, según informa la "Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros" (NIC 1), solicita a la entidad una valoración sobre la posibilidad futura que tiene la empresa para continuar con su actividad habitual.

Se espera que la entidad prepare una valoración sobre su capacidad para mantener sus operaciones habituales.

La elaboración de tal valoración no es una tarea trivial. Se debe sopesar meticulosamente diversos factores: la duración temporal de referencia para la valoración, que en España se extiende a un año; las particularidades intrínsecas de la organización, desde su naturaleza hasta su dimensión; y, por último, pero no por ello menos crucial, la opinión que se elabore sobre la entidad debe estar basada en toda la información que hay a disposición en ese momento.

En cuanto a las tareas y obligaciones del auditor, radica en conseguir una evidencia sólida y congruente sobre la idoneidad del uso, por parte de la dirección, de la suposición de continuidad operacional. Es importante discernir si existe algún motivo de duda significativo vinculado con la solvencia de la organización para seguir operando de forma regular. Sin embargo, como lo subraya la NIA-ES-570R, las competencias del auditor persisten, aun cuando algunos marcos normativos no engloben explícitamente que es función de la dirección evaluar y verificar el PEF.

Es importante destacar, que el auditor en ocasiones no puede pronosticar situaciones y acontecimientos futuros. Podría no identificarse incertidumbre alguna en el informe, pero tal circunstancia no brinda garantía absoluta sobre la viabilidad futura de la entidad. Esta premisa queda clara en la “Norma Internacional de Auditoría 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría” (NIA-ES-200)

4.1 Procedimientos y conclusiones:

En este mismo orden de ideas, después de considerar todas las variables financieras y de la contabilidad y auditoría de la empresa, es necesario que se recoja evidencia precisa y adecuada que permita discernir la presencia o ausencia de eventos o condiciones que arrojen dudas significativas sobre la continuidad operacional de dicha entidad.

El auditor, fruto del resultado de la auditoría debe tener en cuenta la totalidad de la información relevante, es decir, debe hacer una valoración de los procesos que la entidad ha seguido, hacer un análisis en términos generales de las evidencias aplicadas en la valoración, además de considerar todos los planes de la entidad para tratar de corregir todos los posibles riesgos.

No menos importante es la indagación por parte del auditor sobre circunstancias que surgieran post-valoración y que pudiesen originar sospechas futuras sobre la capacidad operacional de la entidad.

Es esencial que, ante la emergencia de hechos o circunstancias que podrían erigir dudas fundamentales, se implementen rigurosos procedimientos de auditoría, entre los que se encuentran los siguientes:

- La inspección detallada de los planes de contingencia concebidos por la dirección.

- Análisis comparativo de la evolución de la sociedad respecto a otros años.
- Estimación de flujos de efectivo
- Obtención de información por fuentes externas.

Bajo su criterio, el auditor concluirá si se halla presente una incertidumbre vinculada a eventos o circunstancias que puedan suscitar dudas notables sobre la capacidad operacional. De acuerdo con la NIA-ES 570R, se concibe una incertidumbre material cuando "la dimensión de su posible repercusión y la probabilidad de su manifestación son de tal magnitud que, en opinión del auditor, es esencial una revelación de información apropiada acerca de la carácter e implicaciones de dicha incertidumbre para la representación veraz de los estados financieros y/o que los mismos no contengan errores".

En los casos en los que el PEF sea apropiadamente aplicado, tal como se refleja en la NIA-ES 570R:

- El auditor emitirá una opinión no modificada, y el informe contará con una sección aislada subtitulada de la siguiente forma: «*Incertidumbre material relacionada con la Empresa en Funcionamiento*», si en los informes financieros se expresa de forma adecuada una incertidumbre material.
- Conforme a la NIA-ES-705R, si la revelación sobre la incertidumbre material en los informes no es óptima, el auditor manifestará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable o adversa (ICAC, 2016).

Adicionalmente, el auditor estará en posición de expresar una opinión desfavorable cuando concluya que los estados financieros, en su totalidad, no han sido formulados adecuadamente bajo el principio de continuidad operacional, y que la entidad ha desvirtuado la aplicación del principio contable de gestión continuada en su presentación.

Cuadro 1: Cuadro resumen.

PEF	Información en la Memoria	Conclusión del Auditor	Apartados del informe de auditoría.
Aplicación inadecuada	No es adecuada	Manifiesta una opinión desfavorable , y no se aplica el PEF.	Fundamentos de opinión desfavorable.

Aplicación adecuada	Si es adecuada	Existe incertidumbre material Opinión favorable.	Sección de Incertidumbre sobre entidad en funcionamiento.
Aplicación adecuada	No es adecuada	Existe incertidumbre material. Opinión modificada.	Fundamentos de opinión modificada.

A continuación, detallan una serie de ejemplos acerca de las conclusiones del auditor.

4.2 Aplicación inadecuada del PEF. Ejemplos.

4.2.1 Ejemplo 1. Empresa XX, S.L. que pertenece al sector hotelero.

A) Situación de la empresa:

- Afectada por la pandemia COVID-19.
- El nivel de ocupación ha disminuido considerablemente.
- Los ingresos han disminuido.
- Situación financiera delicada.
- Fondo de maniobra negativo en 50.000 €.
- Las previsiones posteriores a la pandemia son desfavorables.
- Los socios no están dispuestos a apoyar financieramente a la Sociedad.

B) Premisas:

- La alta dirección no ha llevado a cabo un análisis meticuloso referente a la viabilidad de la entidad para proseguir como negocio en marcha.
- Los estados financieros elaborados por los directivos, basándose en el PEF, no incorporan toda la información mandatada por el marco regulatorio financiero pertinente.
- El profesional auditor ha recabado evidencia amplia y congruente y estima como inapropiado el uso del principio de empresa en funcionamiento.

C) Solución Informe de auditoría. Fundamento de la opinión desfavorable

Los estados financieros anexos fueron presentados por los directivos, fundamentándose en el Principio de Empresa en Funcionamiento, conocido por su acrónimo PEF. Este principio presupone la gestión de activos y la liquidación de pasivos dentro de la dinámica habitual de la entidad. Sin embargo, en el contexto presentado en el ejemplo, basarse en

el PEF no es el soporte adecuado para la formulación de los estados financieros al cierre del 31 de diciembre de 20X1. En lugar de ello, se debería haber recurrido a las directrices estipuladas en la Resolución del 18 de octubre de 2013 del ICAC, relativa al marco regulatorio financiero, particularmente en situaciones donde la aplicación del PEF no resulta pertinente. Por lo tanto, la redacción en el informe de auditoría sería la siguiente:

Fundamento de la opinión desfavorable

Las cuentas anuales adjuntas fueron formuladas por los Administradores basándose en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Dicho principio contempla la realización de los activos y la liquidación de los pasivos en el curso normal del negocio, lo que en las actuales circunstancias es una base inapropiada para formular las cuentas anuales al 31 de diciembre de 20X1 que deberían haberse reformulado aplicando lo establecido en la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC sobre el Marco Normativo de Información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

4.2.2 Ejemplo 2. Empresa XX, S.L. que pertenece al sector industrial.

A) Situación de la empresa:

- Nivel de deuda elevado, situación financiera delicada.
- Fondo de maniobra negativo en 200.000 €.
- Con fecha de X+1 se ha firmado acuerdo con un inversor, pendiente del resultado de la *Due Diligence*.

B) Premisas:

- Los directivos de la entidad han procedido a evaluar meticulosamente la viabilidad de mantener su operación bajo el esquema de empresa en funcionamiento. Tras un análisis cuidadoso, han discernido que existe una incertidumbre respecto a la aplicación continua de este principio. No obstante, en su juicio y tras considerar todas las variables, han optado por seguir aplicando dicho principio en la formulación de los estados financieros.

- Estos documentos, elaborados bajo la experta supervisión de los administradores, se ajustan plenamente a las exigencias estipuladas por el marco normativo de información financiera pertinente.
- Desde una perspectiva de auditoría, tras un minucioso proceso de revisión y análisis, se ha recopilado evidencia tanto suficiente como adecuada que respalda la decisión de la entidad.
- El auditor, basándose en su experiencia y competencia profesional, valida y respalda la aplicación del principio de empresa en funcionamiento adoptado por la dirección de la entidad. Es un claro testimonio de la rigurosidad con la que se ha llevado a cabo este proceso y del compromiso de la entidad con la transparencia financiera y la aplicación de las normativas vigentes.

C) Solución Informe de auditoría. Incertidumbre material relacionada con empresa en funcionamiento.

Se destaca especialmente la Nota 2.3 contenida en las cuentas anuales, donde se resalta que la Sociedad presenta un nivel de deuda elevado, circunstancia que ha resultado en un fondo de maniobra negativo de 200.000 euros. Esta situación pone de manifiesto ciertas vulnerabilidades en la estabilidad financiera de la empresa. Como respuesta a esta contingencia, el 20 de marzo de 2022, la Sociedad ha firmado un pacto preliminar con un potencial inversor. En consecuencia, se encuentra en curso una Due Diligence, prevista a finalizar el 31 de diciembre de 2022. Si los resultados de esta revisión exhaustiva resultan ser favorables, implicará la adquisición total de las participaciones de la Sociedad por parte del inversor, conllevando al fortalecimiento de la compañía, tanto desde la perspectiva productiva como desde la económico-financiera. Es notorio el grado de compromiso del posible inversor, pues desde la ratificación del acuerdo ha demostrado un apoyo incondicional a la compañía a efectos comerciales y financieros. Tales circunstancias sugieren la presencia de una incertidumbre sustancial, que podría suscitar ciertas dudas acerca de la capacidad de la Sociedad de mantenerse operativa en el futuro. Es importante señalar que nuestra opinión permanece inalterada respecto a esta situación. De tal modo, que la redacción del informe de auditoría sería:

Incertidumbre material relacionada con empresa en funcionamiento.

Llamamos la atención sobre la Nota 2.3 de las cuentas anuales que indica que la Sociedad presenta un nivel de deuda elevado, motivo por el que su fondo de maniobra es negativo en 200.000 euros. Este hecho hace que la situación financiera de la empresa sea complicada, por lo que, con fecha 20 de marzo de 2022, la Sociedad ha firmado un acuerdo con un posible nuevo inversor, motivo por el que está siendo objeto de una Due Diligence, con fecha prevista de finalización 31 de diciembre de 2022, y que de ser favorable supondrá la compra del 100% de las participaciones de la Sociedad, así como el fortalecimiento de la compañía, tanto desde la perspectiva productiva como desde la económico-financiera. El compromiso del posible inversor es tal, que desde la firma del acuerdo está apoyando activamente a la compañía a efectos comerciales y financieros. Estos hechos o condiciones indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

4.2.3 Ejemplo 3. Empresa XX, S.L. del sector hotelero.

A) Situación de la empresa:

- Afectada por la pandemia COVID-19.
- El nivel de ocupación ha disminuido considerablemente.
- Los ingresos han disminuido.
- Nivel de deuda elevado, situación financiera delicada.
- Fondo de maniobra negativo en 150.000 €.
- Las previsiones posteriores a la pandemia son favorables, estimando que en temporada alta se alcanzarán niveles de ocupación moderados y para el ejercicio siguiente los niveles de ocupación serán similares a los prepandemia.
- Apoyo financiero por parte de los socios.

B) Premisas:

- a) La alta dirección de la entidad ha llevado a cabo un riguroso análisis con respecto a la viabilidad de la empresa para persistir en sus operaciones en el futuro.
- b) Tras una meticulosa evaluación, la dirección ha considerado ciertas incertidumbres en lo que concierne a la aplicación del PEF. Sin embargo, optó por adherirse a dicho principio al formular los estados financieros.
- c) Los estados financieros, redactados bajo la directriz del PEF, cumplen íntegramente con los requisitos estipulados por el marco regulatorio de información financiera aplicable.
- d) El auditor, tras una revisión detallada, ha conseguido evidencia contundente y precisa, y ha determinado la utilización del PEF por la entidad.

C) Solución Informe de auditoría. Incertidumbre material relacionada con empresa en funcionamiento.

Como ya se ha comentado con base a la Nota 2.3 de las cuentas anuales, la cual indica, que todas las cuentas anuales, en especial las de marzo de 2020, marcó un punto de inflexión debido a la proliferación global del virus COVID-19. Al concluir dicho ejercicio, se observa que el pasivo corriente de la Sociedad superó su activo corriente por una cifra de 150.000 euros. La Nota 2.3, también enfatiza que la Sociedad ha confeccionado sus cuentas anuales del ejercicio 2020 bajo el PEF. No obstante, tales circunstancias señalan la presencia de una incertidumbre palpable que podría suscitar serios interrogantes acerca de su sostenibilidad a largo plazo como entidad operativa. Es pertinente mencionar que nuestra valoración no ha variado en torno a este asunto.

El informe de auditoría sería de la siguiente manera:

Incertidumbre material relacionada con empresa en funcionamiento.

Llamamos la atención sobre la Nota 2.3 de las cuentas anuales que indica que en marzo de 2020 se ha producido un hecho relevante como es la propagación del virus COVID-19 a nivel mundial, que al cierre del ejercicio el pasivo corriente de la Sociedad excedía a su activo corriente en 150.000 euros. Como se menciona en la Nota 2.3, la Sociedad ha elaborado las cuentas anuales del ejercicio 2020 bajo el principio de empresa en

funcionamiento, si bien, estos hechos o condiciones indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

4.2.4 Ejemplo 4. Empresa XX, S.L. del sector industrial

A) Situación de la empresa:

- Nivel de deuda elevado.
- No han alcanzado un acuerdo para la renovación de las pólizas de crédito con las entidades financieras, aunque siguen manteniendo conversaciones.
- *A la fecha de formulación todavía no hay vencimientos impagados, es decir, no hay certeza de que se hayan incumplido sus obligaciones corrientes.*
- Fondo de maniobra negativo en 200.000 €.

B) Premisas:

- La dirección de la organización ha llevado a cabo un análisis riguroso respecto a la capacidad de la entidad en su carácter operativo continuo.
- Tras dicho análisis, la dirección ha identificado una notable incertidumbre relacionada con la viabilidad del PEF. Sin embargo, a pesar de tal incertidumbre, ha optado por continuar aplicando este principio en su gestión.
- Las cuentas anuales presentadas por los directivos, alineadas con el PEF, no abarcan en su totalidad la información que exige el marco regulatorio pertinente en materia financiera.
- El auditor, tras una meticulosa revisión, ha recabado pruebas y evidencias que considera concluyentes. En base a ellas, avala la decisión de la organización de aplicar el PEF.

C) Solución Informe de auditoría. Fundamento de la opinión con salvedades.

Según se refleja en la Nota 9 de las cuentas anuales, los compromisos financieros de la entidad vencen, los importes pendientes han de liquidarse el 3 de mayo de 20X+1. La entidad no ha logrado renegociar o conseguir financiamiento alternativo. Tal situación pone de manifiesto una incertidumbre significativa que plantea serias interrogantes

respecto a la capacidad de la entidad para mantenerse operativa. Las cuentas anuales no proporcionan un reporte completo y transparente respecto a esta situación crítica.

La revisión contable fue ejecutada conforme a la normativa que regula la auditoría de cuentas en territorio español. Las responsabilidades inherentes a estas normas se detallan en la sección «Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales» de nuestro informe.

Nuestra relación con la entidad cumple con los estándares éticos y de independencia, tal como se requiere en la auditoría de las cuentas anuales en España de acuerdo a la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas. Acorde a esto, no hemos brindado servicios que se desvíen de la auditoría de cuentas, y no se han presentado circunstancias que, conforme a dicha normativa, pudiesen impactar nuestra necesaria objetividad e independencia.

Basándonos en la evidencia recopilada durante la auditoría, consideramos que poseemos una fundamentación suficientemente firme y apta para emitir nuestra opinión con salvedades. Por lo tanto, la redacción en el informe de auditoría sería la siguiente:

Fundamento de la opinión con salvedades.

Como se explica en la Nota 9 de las cuentas anuales, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 3 de mayo de 20X+1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Las cuentas anuales no informan adecuadamente sobre esta cuestión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con

lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

4.2.5 Ejemplo 5. Empresa XX, S.L. del sector industrial

A) Situación de la empresa:

- Nivel de deuda elevado.
- No han alcanzado un acuerdo para la renovación de las pólizas de crédito con las entidades financieras, aunque siguen manteniendo conversaciones.
- *A la fecha de formulación ya existen vencimientos impagados, es decir, la empresa ha incumplido con sus obligaciones corrientes.*
- Fondo de maniobra negativo en 200.000 €.

B) Premisas:

Tal como se ha venido planteando en los ejemplos anteriores, se llegan a las mismas conclusiones y, por tanto, se expresará en términos parecidos, como se ven a continuación:

- La cúpula directiva de la entidad ha llevado a cabo una meticulosa evaluación sobre la viabilidad de la misma para mantener sus operaciones a largo plazo.
- b) Tras dicho análisis, la dirección ha identificado incertidumbres significativas en relación con la aplicación del PEF...
- c) Los estados financieros anuales, elaborados por los gestores de la entidad con base en el PEF, no reflejan la totalidad de la información que exige el marco normativo.
- El auditor, tras una exhaustiva revisión, ha recabado pruebas y evidencias que considera concluyentes. Por tanto, garantiza la decisión de la organización de aplicar el PEF.

C) Solución Informe de auditoría. Fundamento de la opinión desfavorable

Los convenios de financiación suscritos por la Sociedad alcanzaron su término, y los importes pendientes debían haberse liquidado a fecha de 31 de diciembre de 20X1. Ante la imposibilidad de renegociar o conseguir una financiación alternativa, la Sociedad contempla la eventualidad de acogerse al concurso de acreedores. Tal escenario desvela una incertidumbre que arroja serias dudas sobre la posibilidad de la Sociedad para continuar con sus operaciones habituales. Desafortunadamente, las cuentas anuales omiten esta situación crucial.

La revisión se ha ejecutado conforme a la reglamentación en vigor sobre la auditoría de cuentas en España. Las responsabilidades asumidas en el marco de tales disposiciones se detallan posteriormente en el apartado "Responsabilidades del auditor respecto a la auditoría de las cuentas anuales" de este documento.

Mantenemos una posición de independencia con la Sociedad, en línea con las prescripciones éticas, incluyendo las que atañen a la independencia, que rigen la auditoría de cuentas anuales en territorio español conforme a la normativa que regula dicha actividad. Cabe señalar que no hemos desempeñado roles que se desvíen de la auditoría de cuentas, ni se han presentado situaciones que, en consonancia con la normativa mencionada, pudieran minar la imprescindible imparcialidad hasta el punto de comprometerla.

Según las pruebas recopiladas en la auditoría, deducimos que disponemos de una fundamentación exhaustiva para respaldar nuestra opinión adversa. El informe de auditoría sería de la siguiente manera:

Fundamento de la opinión desfavorable.

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Las cuentas anuales no informan sobre este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas

normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable.

5 PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO: TRABAJO DE AUDITORÍA EN EL CONTEXTO DERIVADO DE LA PANDEMIA

5.1 Introducción

Antes de analizar las afectaciones al trabajo de auditoría como consecuencia de la pandemia COVID-19, como hemos comentado en apartados anteriores, es crucial subrayar que las cuentas anuales deben formularse contemplando cualquier dato que pueda influir en el principio de empresa en funcionamiento. Dichas cuentas no se formulan bajo este principio si concurren determinadas situaciones: ya sea que, con posterioridad al término del ejercicio fiscal, la dirección de la entidad resuelva su propósito de liquidar la compañía o interrumpir su actividad, o si no se manifiesta otra opción más viable que proceder de tal modo (BOE, RD 1514/2007, 2007). De esta forma, es siempre una circunstancia susceptible de modificación. En escenarios donde este principio resulte inaplicable, se recurrirá a las normativas de registro y valoración que aseguren la representación veraz de la situación financiera.

Lo primero de todo la entidad deberá realizar una evaluación de la capacidad analizando diferentes aspectos:

- Es esencial aclarar si las posibles condiciones y acontecimientos, de los cuales la entidad tiene pleno conocimiento o una comprensión razonable, suscitan interrogantes sobre la viabilidad continuada de la organización. Cuestiones como la situación económica, las fuentes de liquidez, las obligaciones adquiridas y otros aspectos, como tendencias financieras desfavorables o adversidades económicas, pueden influir negativamente en la capacidad de la entidad.
- Si surgen incertidumbres o dudas significativas respecto a la capacidad de la entidad para mantener sus operaciones y actividad habitual, es necesario que se diseñen planes que aminoren tales dudas o incertidumbres, que se puedan implementar de forma efectiva, y que mitiguen los sucesos y condiciones relevantes que generan las dudas o incertidumbres (Resolución 1514/2007 *op. cit.*).

Tras haber identificado y analizado meticulosamente los factores y los elementos mitigantes, se procederá a determinar la correcta implementación del mencionado principio. Si existen incertidumbres de relevancia, se informará en la nota de la memoria correspondiente y si es necesario en hechos posteriores.

Por esta razón es imperativo que la memoria incluya:

- Información detallada sobre distintos acontecimientos, motivos y circunstancias que puedan conducir a la no adopción del principio de empresa en funcionamiento.
- Se determinará de manera explícita que las cuentas anuales se han formulado o reformulado siguiendo fielmente el reglamento promulgado por el ICAC el 18 de octubre de 2013.
- Se contemplará la necesidad de efectuar correcciones adicionales, ya que la inaplicación de dicho principio podría derivar en evaluaciones distintas, orientadas a determinar el valor de liquidación de los activos en contraposición a otros criterios que se adoptan cuando no se cuestiona la continuidad operativa de la entidad.
- Se contemplará la necesidad de analizar si es necesario realizar ajustes adicionales puesto que la inaplicación del principio podría conllevar valoraciones diferentes orientados a estimar el valor liquidativo de los activos

frente a otros valores que se adoptan cuando no se cuestiona la continuidad operativa de la entidad.

La irrupción de la pandemia COVID-19 ha ocasionado un impacto muy significativo en los mercados financieros globales, conduciendo a consecuencias trascendentales para un considerable número de organizaciones empresariales.

Infinidad de negocios se han visto afectados viendo como su actividad principal ha disminuido considerablemente, lo que los ha llevado a adoptar medidas para paliar dichos efectos, tales como: paralización total o parcial de su actividad, reestructuraciones de personal (ERTE o ERE), trabajos a distancia, etc.

Todo lo anterior ha provocado que las firmas de auditoría y los auditores individuales de cuentas anuales se hayan enfrentado a diversas dificultades, unas relacionadas con la elaboración de los estados financieros y otras relacionadas con la verificación de los mismos, debido a causas tales como: confinamiento, imposibilidad para trasladarse a las instalaciones principales de las sociedades auditadas, imposibilidad para programar reuniones presenciales con los responsables de las sociedades auditadas. Todo lo anterior ha provocado que las firmas de auditoría y los auditores individuales se hayan visto obligados a desarrollar y aplicar ordenamientos de auditoría alternativos para encontrar evidencia de auditoría fiable.

5.2 Posibles efectos en auditoría de las consecuencias de la pandemia COVID-19

Aunque las circunstancias particulares de cada caso determinan los resultados finales, algunos ejemplos de los efectos que se pueden originar en las empresas son los siguientes:

- Relacionados con la interrupción temporal de la actividad económica:
 - Cambios adversos en el mercado, cancelación de pedidos de venta, menos demanda de algunos productos.
 - Reducción de ventas o ingresos de la actividad.
 - Paralizaciones totales o parciales en la producción.
 - Dificultades en la cadena de suministro.
 - Problemas logísticos.
 - Pocos recursos, poca disponibilidad o dificultades con el personal (ERTE).

- Cierre de infraestructuras y negocios.
 - Problemas de financiación.
- Relacionados con los procesos de preparación de la información financiera, así como también, la verificación por medio de auditores avalados por el ICAC.
 - Problemas de comunicación con la dirección.
 - Dificultades para desplazarse.
 - Dificultad de acceso a documentación.
 - Retrasos en la elaboración de los estados financieros.
 - Mayor esfuerzo en la verificación de los estados financieros.

Es importante resaltar que la pandemia COVID-19 ha supuesto la aparición de áreas de riesgo de incorrección material especiales que han necesitado una mayor atención por parte de los auditores, tales como:

5.2.1 *Gestión continuada:*

En 2020, una de las cuestiones más significativas con motivo de la pandemia COVID-19, era que el PEF se veía amenazado, por tanto, debía plantearse la siguiente cuestión, ¿Está afectada la empresa por las medidas adoptadas para frenar la pandemia? ¿Tiene suficiente liquidez? ¿Las cuentas anuales deberían prepararse bajo el principio de empresa en liquidación?

Entre los principales problemas con los que se puede encontrar el auditor como consecuencia de la excepcionalidad del COVID-19, pueden ser los siguientes:

- Ajustes en las previsiones de futuro
 - Disminución de ventas respecto a ejercicios anteriores.
 - Dificultades de cobro a clientes.
 - Dificultades en la cadena de suministro.
 - Pérdida de clientes y proveedores importantes.
 - Dificultades con el personal.
 - Modificaciones en los contratos.
- Tensiones de liquidez y dificultades por endeudamiento
 - Activos o existencias en venta sin salida.

- Deudas financieras con vencimientos a corto plazo.
 - No acceso a refinanciaciones o renovación de pólizas de crédito.
 - Incumplimiento de contratos.
 - Patrimonio neto negativo o capital circulante negativo.
- Cambios en la normativa que afecten negativamente a la entidad

5.2.2 Áreas contables afectadas

A continuación, se identifican algunos aspectos en la gestión de la empresa que han podido verse afectados y que, a su vez, han podido tener relejo en la elaboración de los estados financieros:

- Deterioro de activos (intangibles, tangibles y financieros).
- Amortización de activos.
- Roturas de stock y problemas de abastecimiento.
- Mermas y posible deterioro de las existencias.
- Efectos sobre el patrimonio neto.
- Incremento de los pasivos financieros: refinanciación de deuda e incumplimientos.
- Reestructuración del personal (ERTES).
- Modificaciones de contratos.
- Ayudas públicas: medidas fiscales, subvenciones.
- Reconocimiento de ingresos.
- Activos contingentes.
- Coberturas de seguros.

5.2.3 Divulgación de datos en los informes financieros:

Como consecuencia de todas las dificultades comentadas en los puntos anteriores, las empresas se verán obligadas a reflejar en su información financiera y no financiera como se han visto afectadas por la pandemia, por lo que el auditor deberá revisar las informaciones reveladas por parte de la empresa tales como:

- Juicios sobre las estimaciones realizadas
- Consideraciones en torno a la aplicación de políticas contables que repercuten directamente en los informes financieros.
- Descripción detallada de las repercusiones derivadas de la pandemia en aspectos tales como provisiones, activos y pasivos contingentes, así como la posible depreciación en el valor de los activos.
- Incertidumbres asociadas a circunstancias y eventos que podrían sembrar dudas acerca de la viabilidad a largo plazo de la entidad y la capacidad de continuar desarrollando la actividad.

5.2.4 Hechos posteriores:

El auditor de cuentas deberá llevar a cabo un meticuloso análisis y evaluación de las repercusiones que la pandemia COVID-19 pueda haber ejercido sobre la entidad objeto de auditoría, considerando sus particularidades intrínsecas y la actividad concreta de la misma. Tras dicha evaluación, es decisivo que el auditor determine si la situación exige algún tipo de ajuste en los informes o si es adecuado meramente incorporar referencias informativas en la memoria que acompaña a las cuentas anuales examinadas. Además, deberá reflexionar sobre si la circunstancia en cuestión puede afectar en la continuidad operativa de la entidad auditada.

Dicha revisión abarca una comprobación de las notas adjuntas a la memoria y del informe de gestión, en los que se refleje cualquier dato vinculado a la pandemia COVID-19, así como sus posibles consecuencias en la dinámica de la entidad. De igual forma, se incluiría una evaluación de cualquier incertidumbre que pudiese surgir respecto a las operaciones actuales de la entidad o la continuidad de esta un futuro próximo.

A modo de ejemplo: algunas de las notas en las cuales el auditor debería centrar su atención podrían ser las siguientes:

- Instrumentos financieros: en este ámbito, el profesional indaga sobre el posible efecto de la pandemia en la valoración, clasificación y revelación de dichos instrumentos. Esta evaluación contempla la veracidad y exactitud de la información proporcionada y cómo las fluctuaciones del mercado, incrementadas por la pandemia, pueden haber influido en los valores informados.

- Estimaciones contables y deterioros de activos: aquí, se evalúa cómo la empresa ha estimado y registrado el valor de sus activos, teniendo en cuenta la reducción en su valor debido a la crisis sanitaria. La medición de deterioros, especialmente en lo que respecta a cuentas por cobrar, inventarios y activos a largo plazo, requiere una verificación detallada para determinar si las cifras informadas reflejan de manera fiel la realidad económica de la entidad.
- Impacto sobre el PEF: es fundamental evaluar si, debido a las repercusiones económicas de la pandemia, la entidad podría no ser capaz de continuar con sus operaciones en un futuro previsible. En este apartado, el auditor debe identificar los factores que causan incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para mantenerse operativa. Asimismo, es esencial reconocer las medidas adoptadas por la empresa para atenuar estos riesgos. Estas evaluaciones y consideraciones son esenciales para determinar si las cuentas anuales reflejan una imagen fiel de la posición y desempeño financiero de la empresa en el contexto de la pandemia.

5.2.5 Plazos legales para la formulación y aprobación de las cuentas anuales y posible reformulación de los mismos:

Como consecuencia directa de la pandemia COVID-19, ciertos órganos de administración de las entidades auditadas podrían experimentar inconvenientes. En particular, los órganos administrativos podrían encontrarse con dificultades para sus reuniones habituales, lo que podría generar retrasos en la formulación de los estados financieros. Esta demora implicaría, a su vez, un pospuesto acceso a la información financiera por parte de las firmas de auditoría y los auditores a título individual.

En este contexto, es necesario, que el auditor pregunte y conozca el procedimiento de formulación y de convocatoria que va a seguir el consejo de administración u órgano homólogo. También es crucial determinar la fecha de ratificación de las cuentas anuales por parte del ente correspondiente. Esta aprobación deberá contar con el respaldo unánime de todos los integrantes de dicho órgano. Además, el auditor debe estar tanto de disposiciones normativas extraordinarias que puedan surgir durante este período excepcional, como lo es el artículo 40 del RDL 8/2020, fechado el 17 de marzo de 2022,

que introduce modificaciones a los plazos jurídicos para la formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales pertinentes en el marco de la pandemia COVID-19.

En situaciones inusuales, si los riesgos atribuidos a la pandemia COVID-19 fueran identificados entre la etapa de formulación y la de aprobación de las cuentas anuales y si estas implicancias afectaran sustancialmente la representación fiel de la situación financiera, se impondría la necesidad de una reformulación de las cuentas. En este escenario, el papel del auditor es crítico, ya que debe inspeccionar meticulosamente estas circunstancias y garantizar que la entidad haya divulgado, de manera apropiada, toda la información relevante concerniente a los eventos que condujeron a la revisión de las cuentas anuales iniciales.

5.3 ¿Cómo afecta al trabajo del auditor?

Para asegurar que las cuentas anuales presenten una imagen veraz y objetiva de la posición financiera de la entidad auditada, es esencial que el auditor contemple, durante la ejecución de su labor, todas las implicaciones y consecuencias derivadas de la pandemia COVID-19. En esta tarea, se espera que el profesional examine con detenimiento cada variable y factor económico influenciado por el actual escenario global, y ajuste o recomiende ajustes en las cuentas para garantizar que reflejen con precisión el estado real de la organización en este contexto excepcional.

A modo de ejemplo, los aspectos de auditoría que pueden verse afectados son los siguientes:

- Nuevos riesgos de incorrección material que afectan a los estados financieros auditados y en la normal continuidad de la actividad de la sociedad.
- Evaluación y modificación, si es necesario, de la planificación de las auditorías ya empezadas.
- Revisión de la identificación y evaluación de riesgos que pudieran verse afectados.
- Especial atención sobre hechos posteriores que pudieran suponer nuevos riesgos, aumentando los procedimientos sobre los mismos.
- Aumentar el escepticismo respecto a los planes de contingencias previstos o elaborados por las empresas auditadas, especialmente lo relativo a la continuidad de la sociedad.

- Evaluación del posible impacto en los estados financieros de la entidad auditada de riesgos tales como: suficiente personal para mantener niveles de producción y servicios, ERTE, trabajo a distancia (teletrabajo), incumplimientos de contratos o vencimientos financieros, existencias, estimaciones contables, deterioros, valor razonable de activos, continuidad de la actividad, etc.

A continuación, se explicará algunos aspectos para tener en cuenta:

5.3.1 Planificación

Ante la singularidad y las posibles repercusiones de la pandemia COVID-19 en las cuentas anuales sujetas a auditoría, es necesario que el auditor aumente su escepticismo profesional. Además, se enfrentará a la necesidad de evaluar y, posiblemente, identificar nuevos riesgos que no se habían considerado anteriormente. Esta circunstancia podría implicar la revisión y adaptación de la planificación inicialmente establecida, obligando al auditor a recurrir a procedimientos alternativos para la obtención de evidencias. Asimismo, el cálculo de la importancia relativa en base a la NIA-ES 320 puede verse afectado, para garantizar que las conclusiones y opiniones derivadas del proceso del trabajo del auditor reflejen fielmente la realidad económica y financiera de la entidad en el contexto de esta pandemia global.

Hay varios factores importantes a considerar:

A. Planteamiento de la estrategia y planificación de la auditoría:

- Debido a la dificultad de la no obtención de evidencias adecuadas y suficientes unido a la imposibilidad de realizar determinados procedimientos y la no fiabilidad de la información aportada vía digital da lugar a los riesgos emergentes como por ejemplo los riesgos relacionados con la operatividad de la auditoría, es decir, riesgo de ciberseguridad, adecuación de procedimientos habituales, viabilidad de procedimientos de comunicación y pruebas.
- Posibles impactos en:
 - Evaluación de riesgos: es esencial una interpretación exhaustiva de los aspectos relevantes relacionados con la pandemia COVID-19 que puedan influir en la entidad y su contexto. Esto implica un análisis detallado del sistema de control interno, reconociendo cualquier vulnerabilidad o

modificación que pueda haber surgido como respuesta a la crisis sanitaria.

— Procedimientos de auditoría subsiguientes: estos deben ser reestructurados para enfrentar adecuadamente los riesgos de incorrección material que se han identificado debido a las circunstancias cambiantes. Esta adaptación puede requerir herramientas, métodos o enfoques innovadores para garantizar que la auditoría sigue siendo rigurosa y refleja la realidad financiera de la entidad en medio de la pandemia.

- Posibles efectos materiales de la pandemia en las cuentas anuales de la entidad (posibles áreas o aspectos afectados).
- Evaluación de riesgos por la entidad y cómo la afronta.
- Posibles cambios motivados por las circunstancias.
- Asignación de miembros, expertos, equipos y calendarios adaptados a las circunstancias, reuniones, revisiones, comunicaciones, etc. Que da lugar a escepticismo profesional.

B. Determinación de la cifra de importancia relativa

Respecto a ejercicios anteriores, derivadas de estas circunstancias, hay que plantearse:

- Posible cambio del parámetro a utilizar por la caída de actividad, un incremento de estimaciones e incertidumbre, etc.
- Consideración de niveles específicos de importancia relativa: es sensato reflexionar sobre la determinación de niveles específicos de importancia relativa para ciertas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar. Esto debe ser en función de las características intrínsecas y las peculiaridades de la entidad que está siendo auditada. Específicamente, la pandemia puede haber influido en la relevancia y el peso de ciertas transacciones o balances, haciendo necesario ajustar el enfoque y criterio de evaluación.
- Incremento potencial en la probabilidad de incorrecciones: dada la naturaleza sin precedentes y la magnitud de la pandemia COVID-19, puede haber un aumento en la probabilidad de que el conjunto de errores no

corregidos y no identificados sobrepase la importancia relativa estipulada para los estados financieros en su totalidad.

- Entidades en liquidación.
- Auditoría de grupo.

5.3.2 Evaluación e identificación de los riesgos.

Hay que analizar y actualizar todo lo que se pueda conocer sobre la empresa que está siendo auditada, de su nuevo entorno y sobre todo de su control interno. Teniendo especial importancia en estas circunstancias lo siguiente:

- Las medidas adoptadas por las autoridades, como las fiscales y ayudas públicas.
- Políticas públicas que puedan tener repercusión en la actividad de la entidad.
- Evolución del sector o del mercado en que opere la entidad.
- Disponibilidad de recursos, la accesibilidad y movilidad de dichos recursos, si existe ruptura en las cadenas de suministro y en las ventas.
- Impacto regulatorio y contractual: Las entidades pueden enfrentarse a nuevas regulaciones o requerimientos legales como resultado de la pandemia. Además, la capacidad de cumplir con las obligaciones contractuales, como los covenants financieros, debe ser evaluada.
- Resiliencia tecnológica y ciberseguridad: Con un aumento en la dependencia de las tecnologías de la información, es esencial evaluar la robustez y seguridad de los sistemas de TI, así como cualquier vulnerabilidad o riesgo de ciberseguridad que pueda haber surgido.
- Estrategias de gestión de crisis: Es crucial entender cómo la dirección ha respondido a la crisis. Esto incluye medidas de continuidad del negocio, estrategias de comunicación y medidas tomadas para proteger a los empleados y mantener las operaciones.
- Implicaciones en la cadena de suministro: la pandemia ha interrumpido muchas cadenas de suministro globales. Es esencial evaluar cómo esto ha afectado a la entidad, y las medidas tomadas para mitigar los riesgos asociados.

- Evaluación de actores clave: debe considerarse el impacto de la pandemia en actores clave como clientes, proveedores y acreedores, y cómo estos cambios pueden afectar a la entidad en el futuro.
- Disponibilidad de financiación.
- El entorno y situación laboral.
- Si existe un posible cambio de modelo de negocio.

Por otro lado, hay que revisar de manera crítica, como ha afectado al funcionamiento del control interno, evaluando los impactos en los cambios de los procesos y las operaciones de la entidad y, a su vez, si tales cambios fueron acompañados por un control interno adecuado, oportuno y eficiente. Para ello hay que conocer las modificaciones en los controles que sean relevantes para la auditoría, evaluar los cambios en la confianza depositada en los controles, hacer pruebas específicas sobre la integridad y fiabilidad de la información y saber cómo puede afrontar los nuevos hechos y circunstancias y los efectos que se derivan, incluyendo la eficacia y razonabilidad de los planes de contingencia que tuviera elaborados.

Además de lo comentado hay que examinar exhaustivamente nuevas áreas de riesgo o agravamiento de las existentes:

- Riesgos en relación con los estados financieros, vinculados con la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento, falta de personal en determinadas áreas, solvencia, liquidez, litigios por incumplimientos contractuales, etc.
- Riesgos con determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, por ejemplo:
 - Valoración integridad, existencia clasificación.
 - Valoración en inversiones financieras.
 - Impacto por posible incumplimiento de condiciones en acuerdos de financiación.
 - Información requerida en memoria.
- Riesgo de Incorrección Material por fraude (NIA-ES 240)

De este modo, a causa de la pandemia hay que hacer hincapié al posible incremento de situaciones susceptibles de irregularidad. Por lo tanto, el auditor deberá incrementar su

escepticismo profesional frente a posibles variaciones en la política administrativa y gerencial, con base a la documentación recibida mayoritariamente electrónica, al proceso de registro de las operaciones, y todos los ámbitos que pudieran estar influenciando la dirección de la empresa, todo ello derivado en el contexto de la pandemia COVID-19, etc.

Asimismo, el auditor debe prestar una especial atención sobre los siguientes puntos:

- Investigaciones sobre si se han producido cambios en el proceso de elaboración de información financiera como consecuencia de la situación actual.
- Examen de asientos y ajustes producidos durante el proceso de cierre, y aquellos no habituales que se han registrado con motivo de la pandemia COVID-19.
- Revisión de estimaciones contables de la dirección, especialmente las que la pandemia COVID-19 haya requerido.
- Análisis de cualquier transacción que ocurra fuera del curso habitual de las operaciones y actividad de la empresa, o transacciones atípicas o inusuales, que puedan tener un impacto significativo en los registros contables por la situación actual, tales como puede suceder con renegociación de deudas, reestructuraciones, ERTE, desinversiones.

5.3.3 Respuestas a los riesgos valorados

Las respuestas estratégicas en el contexto de la auditoría postpandemia son las que siguen a continuación:

- a. Escepticismo profesional reforzado: la situación extraordinaria generada por la pandemia demanda un nivel elevado de escepticismo por parte del equipo auditor. Este escepticismo renovado conduce a una evaluación más rigurosa y crítica de la información y evidencia recolectada.
- b. Expertos especializados: dada la singularidad y la complejidad del entorno actual, se hace necesario recurrir a profesionales con una amplia experiencia y, en ocasiones, a expertos con competencias específicas, particularmente en áreas afectadas significativamente por la pandemia.

- c. Supervisión intensificada: la incertidumbre y volatilidad de la situación actual requiere una supervisión más categórica y decisiva durante el desarrollo de la auditoría para garantizar que los procedimientos son adecuados y que las conclusiones son sólidas y basadas en evidencias claras.
- d. Flexibilidad en procedimientos: la adaptabilidad es esencial. Los auditores deben estar dispuestos a modificar la naturaleza, el momento, y la extensión de los procedimientos en función de las circunstancias cambiantes.

En cuanto a procedimientos de auditoría posteriores:

- e. Evaluación de procedimientos establecidos: la validez de los procedimientos habituales o los de ejercicios anteriores debe ser rigurosamente examinada. Las restricciones, como el confinamiento, pueden haber impedido procedimientos que requieran presencia física o acceso a cierta documentación.
- f. Diseño de nuevos procedimientos: la situación sin precedentes generada por la COVID-19 requiere la creación y aplicación de procedimientos adaptados que consideren las limitaciones y desafíos emergentes.
- g. Reconsideración de evidencia pasada: la eficacia operativa de controles específicos de ejercicios previos puede ya no ser una evidencia válida. Por lo tanto, es posible que se deban diseñar y aplicar procedimientos sustantivos renovados para abordar riesgos de incorrección que se han vuelto materiales en el actual contexto.

En suma, el panorama postpandemia demanda un enfoque de auditoría más riguroso, adaptativo y basado en un profundo escepticismo profesional. Las respuestas y procedimientos deben ser continuamente reevaluados para asegurar la calidad de la auditoría en este nuevo contexto.

5.3.4 Obtención de evidencia suficiente y adecuada

La dificultad de obtener evidencia suficiente y adecuada no es justificación para no obtenerla, en este caso particular de la pandemia COVID 19, será necesario un mayor esfuerzo y tiempo y como consecuencia, prestar una especial atención y estar alerta a las condiciones que pueden indicar un posible error o fraude.

En estas circunstancias, como decíamos anteriormente, hay que prestar atención a posibles incoherencias en la evidencia obtenida y en los procedimientos que hay que realizar pero que su ejecución es en “remoto” debido a la pandemia:

- Sobre los envíos electrónicos un mayor control y fiabilidad además de la autenticidad y autoridad del remitente de las confirmaciones recibidas en vía electrónica, por ejemplo, confirmaciones de saldos.
Extremar precauciones con los documentos obtenidos electrónicamente y su fiabilidad. Por tanto, se realizará investigaciones adicionales para cotejar su autenticidad, además de utilizar expertos que garanticen autenticidad.
- Procedimientos a realizar con saldos, transacciones o información a revelar.
- Con la imposibilidad de asistir a inventarios, estimaciones en las que se sustentan determinados valores contables, con la posibilidad de adaptar el contenido de la carta de manifestaciones, con la intervención de expertos (de la entidad o del auditor) con motivo, por ejemplo, de incumplimientos contractuales o de reclamaciones a entidades aseguradoras.
- En relación con los controles, el auditor debe adquirir conocimiento de la modificación del control interno y su impacto, además si es posible, deberá realizar pruebas de eficacia operativa sobre los controles nuevos o modificados en que se pretenda basar la evidencia de auditoría.

En cuanto a las limitaciones o restricciones que pueden aparecer en el trabajo de auditoría

- Observación de arqueos de fondos (afirmación existencia).
- Recepción de documentación base a inspeccionar.
- Corte de operaciones (afirmación de integridad).
- Inspecciones oculares de elementos de Inmovilizado o de existencias (condiciones de uso y valoración)

Posibles soluciones:

- Diferir fecha de inspección y retrotraer a fecha de cierre.
- Utilizar trabajo de expertos no afectados.
- Solicitar documentación vía digital y ratificar, en su caso, posteriormente con original o con inspección ocular.

- Implementar sistemas de validación de archivos con técnicas que garanticen su integridad y legitimidad.
- Inclusión de párrafo específico en la Carta de manifestaciones.

El nuevo contexto de la pandemia COVID-19, ante la dificultad de obtener evidencia suficiente y adecuada se ha tenido que poner especial atención las responsabilidades contenidas en ciertas normas:

- Existencias:** Según las medidas sanitarias de restricción o aislamiento que pueda existir, por las dificultades o incluso imposibilidad de hacer el recuento físico al cierre de manera presencial. Algunas de las soluciones dadas son las siguientes: retrasar el recuento físico evaluando los procedimientos de arrastre, inventarios por medios de visualización remota o no presencial, utilizar el trabajo de otros expertos, inspeccionar la documentación de compras anteriores al cierre y ventas posteriores junto con inclusión en carta de manifestaciones.
- Confirmaciones externas, utilizar expertos que garanticen autenticidad:** debido a los riesgos que se pueden correr relacionado con las confirmaciones obtenidas en formato electrónico, se debe comprobar la validez del destinatario del envío, incluso la autenticidad y autoridad del remitente y dirección de origen (cerciorarse que quién responde es el responsable). Por ejemplo, los asesores legales pueden ayudar a confirmar la autenticidad de la documentación, la validación de los archivos electrónicos, incluso ante posibles incumplimientos de contrato, posibles reclamaciones a compañías aseguradoras. En el caso en el que los terceros no puedan acceder a la documentación, existe la posibilidad de acceder a sistemas almacenados en la nube, Solicitar documentación por vía digital que permita hacer procedimientos alternativos (como revisión de cobros/pagos posteriores).
- Estimaciones contables:** en contextos altamente inciertos, las valoraciones hechas por la dirección complican la tarea de discernir si estas estimaciones se alinean con el marco regulatorio establecido. Debido a que la incertidumbre, la

complejidad y la subjetividad incrementan en estas circunstancias, es esencial prestar especial atención a lo siguiente:

- Cambios en los factores regulatorios, en los mecanismos de control de la entidad, o en los términos contractuales que pueden afectar las estimaciones contables.
- Si los métodos o hipótesis son los adecuados en las circunstancias y en el contexto del marco de información financiera aplicable.
- Si los datos que utiliza la entidad son relevantes y fiables, y adecuados a las circunstancias.

En estas circunstancias de pandemia, es posible que los riesgos identificados previamente sean ahora riesgos significativos y que necesite más información a revelar, aparte de la exigida expresamente por el marco de información financiera, con el fin de lograr una imagen fiel, y que requiera revelar información que no se haya necesitado antes de la pandemia.

A continuación, se exponen una serie de ejemplos de estimaciones contables que se han visto afectadas:

- Depreciación en el valor de activos no financieros, tales como activos intangibles e inmovilizado material, así como de los activos financieros, como serían las cuentas por cobrar
- El valor razonable de los activos financieros (inversiones) y de las obligaciones financieras.
- Posibilidad de recuperación de los activos derivados de impuestos diferidos.
- Pasivos por reestructuración.

Ante las dificultades para obtener evidencia sobre las estimaciones, se proporcionaron una serie de soluciones, como, por ejemplo, solicitar documentación vía digital, que permita ejecutar los procedimientos, y ratificar en su caso posteriormente con original, implementar sistemas de validación de archivos con técnicas que garanticen su integridad y legitimidad, inserción de párrafo específico en la Carta de manifestaciones. utilizar trabajo de expertos o especialistas.

En todo caso, es importante que el auditor, entienda como la dirección realiza el proceso y los factores que tiene en cuenta y considera, que evalúe los métodos, hipótesis y datos utilizados en las estimaciones, además de evaluar si los desgloses contienen la información necesaria, saber cómo se ha abordado el incremento de la incertidumbre en las estimaciones y, por último, informar con la Dirección los aspectos cualitativos significativos de las estimaciones.

d. Carta de manifestaciones

La carta de manifestaciones tiene carácter indispensable, pero no suficiente por sí misma, por tanto, se debe mantener la incertidumbre respecto a la posibilidad de detectar incoherencias entre los registros escritos y la evidencia de la auditoría obtenida.

Hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Si las personas a quién se solicitan tiene información detallada de las actuaciones que lleva a cabo la entidad y las medidas adoptadas para hacer frente a la pandemia COVID-19
- Si la dirección no proporciona registros escritos (informes) que puedan fundamentar la evidencia de algún impacto relacionado con la pandemia COVID-19.
- Si se solicita ajustes del contenido de la Carta de manifestaciones: Gestión continuada; hechos posteriores; evaluación de materialidad de incorrecciones; estimaciones; etc.

e. Auditoría de grupo

Una vez se ha determinado las afectaciones que la crisis pandémica generó en las operaciones propias de la entidad o unidad productiva, sobre el personal y la cadena de suministro, está claro que, lo primero por hacer es identificar las auditorías de componentes afectadas y evaluar su importancia, cual es el impacto en el trabajo del auditor, además debido a esta circunstancia se ha adaptado la revisión y supervisión a un entorno remoto.

f. Procedimientos analíticos

Se ha tenido especial cautela ante la significativa alteración de las cifras en el ejercicio 2020, puesto que podría imposibilitar la comparabilidad con las de ejercicios anteriores.

g. Partes vinculadas

Mantener o aumentar el escepticismo profesional ante un posible incremento del riesgo de incorrecciones materiales debido a fraude en las transacciones con partes vinculadas. Hay que tener especial atención a los factores de riesgo de fraude, como son las operaciones entre partes vinculadas que se realizan a precios de mercado, ante la posibilidad de trasladar operaciones o resultados hacia determinados mercados o países para mitigar los impactos de la pandemia COVID-19 y el riesgo de manipulación de toda la documentación que da soporte a las operaciones con otros elementos que estén vinculados en el proceso.

h. Encargos iniciales de auditoría- saldos de apertura

Si el auditor sucesor considera, si es posible, la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor, en su caso deberá acordar las opciones de acceso remoto a la información a través de herramientas TI (tecnologías de información), cumpliendo con el deber de confidencialidad y en entorno seguro.

i. Expertos

Por ejemplo, por acudir a asesores ante posibles incumplimientos de contrato, posibles reclamaciones a compañías aseguradoras, o a expertos, entre otros, para la validación de los archivos electrónicos o en valoraciones.

j. Comunicaciones con la entidad auditada

Es muy importante la constante comunicación con la dirección de la entidad para informar sobre los avances del trabajo o lo inconvenientes que puedan ir sucediendo y su resolución.

Ante la situación de la pandemia se incrementa la necesidad y por tanto la frecuencia de las comunicaciones usando herramientas tecnológicas no presenciales.

k. Control de calidad

Elevada utilización de medios telemáticos en la dirección, supervisión y revisión de los equipos de trabajo y, en su caso, de la revisión del control de calidad. Además de una alta coordinación y constantes reuniones.

l. Documentación

Cualquier cambio que se produzca durante la auditoría, además de registro de consultas y medidas de custodia y accesibilidad.

5.3.5 Aplicabilidad de gestión continuada

Como previamente se ha expuesto, las determinaciones del auditor se elaboran en base a la evidencia de auditoría conseguida hasta el momento de la emisión del informe correspondiente. Eventos o circunstancias próximos podrían propiciar que la organización cese sus operaciones.

La ausencia de una mención explícita de una incertidumbre significativa en el informe no asegura la continuidad operativa de la entidad. Por ende, es relevante prestar especial consideración al principio de continuidad al apreciarse posibles riesgos.

Dentro del escenario derivado de la pandemia, se presenta una necesidad de intensificar los esfuerzos de auditoría, dada la naturaleza fluctuante e impredecible del contexto, agotando todos los procedimientos previos a la fecha del informe.

Es fundamental que el auditor considere si existen circunstancias o eventos que arrojen dudas sustanciales respecto a la gestión y habilidad de la entidad para permanecer con su operatividad habitual. En dicho proceso, es vital analizar la evaluación hecha por la entidad o, en caso de carecer de la misma, indagar, identificar y examinar los factores causales y aquellos que atenúen el impacto.

Este clima de incertidumbre lleva a plantearnos el siguiente interrogante:

"¿La situación derivada de la pandemia COVID-19 suscita serias dudas acerca de la habilidad de la entidad para persistir como una empresa en funcionamiento?"

Principalmente, es esencial examinar la evaluación de la entidad, tomando en cuenta las circunstancias propiciadas por el COVID-19, tal como se detalla a continuación:

La incertidumbre ocasionada, los factores externos y la situación compleja que dificultan y afectan de forma relevante la valoración realizada por la entidad causando una mayor necesidad de obtener evidencia de la valoración de la entidad.

Las modificaciones normativas continuas que provocan la modificación de la valoración.

Conjuntamente a la valoración hay que identificar y analizar los factores causantes y mitigantes que pueden afectar. Algunos factores motivados por los efectos de la pandemia pueden ser:

- Tensiones de liquidez,
- Viabilidad a medio/largo plazo: solvencia,
- Cierre de actividad, problemas en la cadena de suministros,
- Posibles insolvencias de clientes,
- Deterioro de activos,
- Modificaciones en las condiciones de financiación,
- Posibles incumplimientos de cláusulas contractuales, incluidos las referentes a las deudas con entidades de crédito (*covenants*),
- Dificultades en las condiciones de reapertura de actividad (medidas sociosanitarias)
- Posibles impactos más graves en función del sector (turismo, hostelería)

Por tanto, cuando el auditor recopile, hechos e información que sugieran que la entidad podría tener dificultades para seguir operando de manera habitual, es relevante que profundice su investigación para recabar evidencia de auditoría oportuna y óptima, con el fin de discernir la presencia de una incertidumbre significativa. Para este propósito, se aplicarán procedimientos de auditoría complementarios, y se evaluará cualquier elemento que pueda atenuar la situación.

En caso de que la magnitud del impacto potencial y la probabilidad de que ocurra una incertidumbre material son significativas, el auditor debe revelar información adecuada sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para proporcionar una imagen fiel de las cuentas.

En este contexto generado por la pandemia, pueden observarse una serie de factores mitigantes, que mencionaremos a continuación:

- Por ejemplo, si hay grupo, posibles apoyos accionistas
- Impacto de las medidas adoptadas por el Gobierno, como puede ser la probabilidad de obtener financiación avalada, subvenciones, ayudas, ventajas fiscales o las modificaciones normativas (contratos de alquileres donde el peso del arrendamiento es muy relevante y no hay flexibilidad)
- Capacidad de refinanciación de deuda: renovación o retrasos de los vencimientos existentes.
- Capacidad de obtener financiación adicional, de acuerdos de reestructuración.
- Posibilidad de vender activos no críticos y de reducir gastos sin afectar a la capacidad operativa.
- Cambios de actividad u operativos como puede ser la reordenación sectorial, modelo de negocio
- Posibilidad de cancelar operaciones, de sustituir pedidos anulados y/o clientes cancelados y/o proveedores perdidos.
- Posibles coberturas de seguro.

Si se detectan hechos y condiciones que generan dudas significativas en el contexto de la pandemia, existen una serie de procedimientos que se pueden llevar a cabo:

- Análisis de viabilidad de los planes de actuación y efectividad de las medidas adoptadas, por ejemplo, como ha impactado las medidas públicas.
- Discusión con la dirección de las previsiones e impactos sobre los resultados y flujos de caja.
- Análisis y discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles.

- Análisis de las condiciones contractuales de los préstamos para determinar su posible incumplimiento.
- La revisión/confirmación de la existencia de las facilidades de acceso al crédito, de financiación adicional o refinanciación de deuda.
- Lectura de las actas de las reuniones de la Junta General, de los responsables del gobierno de la entidad y en su caso de los comités.
- Indagación ante los asesores legales sobre la existencia de litigios y de reclamaciones. Evaluación y valoración de los planes de la sociedad para atender y resolver los pedidos suspendidos de clientes.
- La determinación del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.
- El uso de procedimientos de auditoría para analizar hechos que ocurren después del cierre contable y que podrían tener un impacto en la capacidad de la empresa para seguir operando.
- Solicitud de manifestaciones escritas (en relación con los planes de actuación futuras y su viabilidad).

Factores para tener en cuenta para determinar si existe *incertidumbre material* por las condiciones COVID-19:

- Mayor dificultad para obtener soportar la conclusión de si existe o no incertidumbre material.
- La factibilidad de los planes en las circunstancias concurrentes.
- La ausencia de datos y comparativa histórica, que generará mayor dificultad para analizar la razonabilidad de datos e hipótesis utilizados. Mayor escepticismo y juicio profesional.
- Comunicaciones eficaces y fluidas en tiempo oportuno (por las circunstancias cambiantes e inciertas) con los responsables Gobierno de la Entidad y la dirección.
- Actualización periódica tanto de la evaluación de la entidad como del auditor.
- Consideración de cualquier hecho desde la fecha de valoración (decisiones públicas o de la entidad).
- Evolución cambiante e incierta de la pandemia y/o Actividad interrumpida temporalmente.

- Capacidad de terceros de prestar apoyo (aval, préstamo, capital)
- Medidas de la entidad y del Gobierno, incluso posteriores a la fecha en que hizo la valoración la entidad. Manifestaciones escritas de terceros apoyos, y de la entidad más concretas para soportar evidencia en relación con los planes de actuación. Actualización periódica tanto de la evaluación de la entidad como del auditor. Consideración de cualquier hecho desde la fecha de valoración (decisiones públicas o de la entidad).
- Retrasos significativos en el proceso de formulación de cuentas. Consideración de procedimientos, efecto sobre su conclusión alcanzada y comunicación fluida y efectiva con la entidad

El auditor deberá revisar las notas de la memoria y del informe de gestión en las que se refleje información relacionada con la pandemia COVID-19 y sus posibles efectos sobre la actividad de entidad, así como, en su caso, la incertidumbre que pudiera existir sobre las operaciones de la entidad o sobre la continuidad de la misma.

En particular, si:

- Exponen de manera meticulosa los hechos o circunstancias predominantes que podrían suscitar interrogantes serios acerca de la capacidad de la entidad para mantener su actividad habitual, y las estrategias del equipo directivo para encarar tales hechos o circunstancias; y/o
- Manifiestan con precisión la existencia de una incertidumbre de relevancia ligada a hechos o circunstancias que podrían suscitar dudas notables sobre la capacidad de la entidad para operar regularmente y que, en consecuencia, esta podría encontrarse en una situación en la que no sea capaz de capitalizar los activos y saldar los pasivos de manera habitual.

5.3.6 *Hechos posteriores*

Existe la necesidad de reforzar los procedimientos de auditoría cubriendo el periodo más largo posible y mantener el escepticismo profesional en relación con incertidumbres y riesgos asociados con la pandemia COVID-19, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias de la entidad.

La comunicación continua y regular del auditor con los responsables de la Entidad y la Dirección, en el periodo posterior, puede ayudar a comprender los cambios que se están realizando para responder a la incertidumbre y cambiante situación y a evaluar qué procedimientos necesita.

El auditor deberá:

- Considerar los ajustes o revelaciones de la dirección, incluidos los criterios utilizados para distinguir entre hechos ajustables y no ajustables.
- Evaluar el impacto en el reconocimiento y la medición de los saldos y transacciones en los estados financieros (si se ajusta), u otras revelaciones (si no se ajustan, y son necesarias para la comprensión de los usuarios).

Ejemplos de hechos o condiciones que pueden verse afectados o existir como resultado de la pandemia COVID-19, que pueden ser relevantes para el auditor para determinar si se han producido hechos posteriores, y en su caso, se han reflejado adecuadamente en las cuentas anuales.

En específico, se debe considerar:

- Concesiones de préstamos o garantías derivadas de la situación pandémica.
- Operaciones recientes o planeadas de venta o adquisición de activos en respuesta a la pandemia.
- Capitalizaciones adicionales o emisión de instrumentos de endeudamiento.
- Convenios para fusiones o disoluciones ya acordados o en planificación.
- Pagos de ayuda o estímulos económicos otorgados por la administración pública, ya sean en forma de créditos o subvenciones.
- Sucesos vinculados con situaciones contingentes (v.g., la aparición de nuevos pasivos contingentes o hechos que influyan en la valoración de los ya existentes).
- Toda corrección contable atípica que se haya aplicado o esté en consideración.
- Cualquier suceso que ponga en tela de juicio la pertinencia de las políticas contables adoptadas en los informes financieros (v.g., respecto a la continuidad operativa).
- Eventualidades de interés para la cuantificación de estimaciones o reservas consignadas en los informes financieros (v.g., en relación con la viabilidad de la cobertura de la póliza del seguro).

- Cualquier circunstancia que tenga relevancia en el proceso de recuperación de activos.
- Ajustes en acuerdos contractuales vigentes (v.g., descuentos o postergaciones en las tarifas de alquiler concedidos por el arrendador al arrendatario).
- Aspectos fiscales (v.g., recuperabilidad de activos mediante impuestos diferidos).
- Consecuencias derivadas de las acciones de despido o como producto de la cesación o reestructuración de actividades.

En la siguiente tabla se pueden observar, de forma resumida, los principales impactos que pueden darse en el trabajo de auditoría derivados de la pandemia COVID-19.

Cuadro 2: Cuadro etapas-aspectos afectados. Elaboración Propia

Etapas de la auditoria	Aspectos afectados
Equipos y calendario de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> - Trabajo en remoto. - Gestión de cuándo estará disponible la información y cómo será el acceso a la misma. - Necesidad de expertos. - Cambios en la comunicación con la dirección y los responsables de gobierno de la entidad.
Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno	<ul style="list-style-type: none"> - Posible cambio en el modelo de negocio de los clientes de auditoría. - Cambios en su control interno: controles que dejan de ser operativos y nuevos controles. - Pruebas específicas para asegurar la integridad y fiabilidad de la información. - Impacto de las medidas excepcionales adoptadas, en un entorno incierto y con restricciones.
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	<ul style="list-style-type: none"> - Aparición de nuevos riesgos de incorrección material. - Cambios en las valoraciones de los riesgos de incorrección material. - Aumento de los riesgos significativos. - Posible aumento del riesgo de fraude: trabajo en remoto, volatilidad económica, incertidumbre, etc.
Evaluación de la importancia relativa	<ul style="list-style-type: none"> - Revisión y nuevo cálculo de la importancia relativa si fuese necesario.
Respuestas a los riesgos valoradas	<ul style="list-style-type: none"> - Diseño de pruebas más complejas por los cambios y por el mayor grado de incertidumbre. - Mayor dificultad para obtener evidencia suficiente y adecuada en entornos de trabajo en remoto y con las limitaciones a la movilidad. - Aplicación de procedimientos alternativos para obtener evidencia.

Emisión del informe de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> - Posibilidad de emitir informes con opinión modificada o con párrafos de incertidumbre material por empresa en funcionamiento. - Posibilidad de incluir aspectos más relevantes de auditoría específicos relacionados con el impacto del COVID-19. - Posibilidad de incluir párrafos de énfasis y de otras cuestiones.
Otras consideraciones	<ul style="list-style-type: none"> - Mantenimiento del juicio e incremento del escepticismo profesional. - Correcta documentación de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material y de las respuestas a estos, incluyendo los cambios realizados a medida que la auditoría avanza. - Medidas para garantizar el efectivo cumplimiento de las políticas de control de calidad. - En las auditorías de grupos evaluar la capacidad para revisar el trabajo realizado por los auditores de los componentes.

5.4 ¿Cómo afecta al informe de auditoría?

Atendiendo a las peculiaridades y especificidades de la entidad sometida a auditoría, los informes resultantes deberán ser ajustados, dado que las repercusiones asociadas a la pandemia COVID-19 y a la continuidad operativa de la empresa variarán de un caso a otro.

Dado que las consecuencias de la pandemia repercuten de manera distintiva en las empresas, es necesario focalizar el análisis en aquellas secciones del informe de auditoría que podrían estar influenciadas a raíz de la evidencia obtenida o de las limitaciones surgidas.

5.4.1 Tipos de opinión

Opinión «favorable o no modificada» del informe de auditoría:

Las cuentas anuales desvelan información adecuada acerca de las incertidumbres, acontecimientos posteriores y las condiciones e impactos del COVID-19 (incluso en

situaciones que podrían generar interrogantes o incertidumbres significativas sobre la continuidad de la capacidad operativa de la entidad); todo ello respaldado por evidencia de auditoría.

Opinión «modificada» con salvedades, desfavorable o denegada:

- Limitación al alcance por imposibilidad de obtener evidencia, incluido sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, riesgos e incertidumbres, hechos posteriores.
- Falta de revelación de información, o revelación no adecuada o inexacta, del efecto/impacto de la crisis en situación, operativa y viabilidad de la entidad, incluidos hechos posteriores detectados.
- La inadecuada utilización del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los estados financieros derivada de la crisis sanitaria y económica.
- Correcciones materiales significativas no corregidas.
- Incertidumbres múltiples.

5.4.2 Secciones

Incertidumbre material relacionada con el principio de gestión continuada.

Cuando el auditor identifique una incertidumbre relacionada con la continuidad operativa de la entidad y dicha información esté adecuadamente reflejada en la memoria, se incluirá un párrafo específico al respecto.

No se emitirá una opinión alterada en relación a este asunto.

Cuestiones clave de auditoría o AMRA. NIA-ES 701

Incluirá un párrafo específico si las repercusiones de la crisis han requerido un esfuerzo y atención destacados en el proceso de auditoría y para los cuales se ha recabado evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Ejemplos de posibles aspectos relacionados con la COVID-19:

- Gestión continuada

- Hechos posteriores.
- Registro y recuperabilidad de activos no corrientes (fondo de comercio)
- Valoración y recuperabilidad de activos inmobiliarios.
- Instrumentos financieros.
- Cumplimiento de covenants/solvencia.
- Valoración de existencias.
- Recuperabilidad de activos por impuestos diferidos.
- Provisiones, contingencias y litigios (arrendamientos)
- Contratos a plazo de compra o venta en firme de existencias o materias primas que pueden convertirse en onerosos.

Párrafo de énfasis

Se enfatizará la información presentada en la memoria y las cuentas anuales, tales como las repercusiones de la pandemia en la entidad y las consecuencias derivadas de la incertidumbre provocada por la crisis de la COVID-19.

Párrafo de otras cuestiones.

Este subapartado sirve para comunicar alguna cuestión relevante que sea imprescindible para entender apropiadamente el informe, el trabajo o la responsabilidad. El alcance de otros detalles no expresamente comentados, entre otros.

6 CONCLUSIONES

La labor de investigación desarrollada en este Trabajo Final de Máster ha permitido abordar de manera integral los retos y transformaciones en el ámbito contable y de auditoría, especialmente en el contexto de la pandemia de la COVID-19. La contabilidad ha mostrado su relevancia y adaptabilidad en tiempos de crisis, y su capacidad para reflejar la realidad financiera de las entidades.

Desde una perspectiva teórica, el análisis exhaustivo de la normativa contable y su adaptabilidad a situaciones extraordinarias ha reflejado la capacidad del regulador en anticipar escenarios de no continuidad de la actividad y proporcionar un marco que permita a las empresas reflejar fielmente su situación financiera. Esta adaptabilidad es esencial; ya que, el propósito primordial de la contabilidad es proporcionar información útil para la toma de decisiones.

En cuanto al ámbito práctico, la auditoría enfrenta desafíos sin precedentes. Las circunstancias derivadas de la pandemia han reforzado la importancia de la adaptabilidad, la diligencia y el escepticismo profesional, pilares de la auditoría moderna. Como se ha destacado desde las más altas instancias gubernamentales (ICAC) que, en tiempos de turbulencia, la información es un activo crítico: lo que subraya el papel crucial de los auditores en proporcionar información confiable y verificable.

Tal como se ha expuesto al inicio, el propósito primordial de este análisis ha sido estudiar la normativa contable pertinente a empresas cuyo funcionamiento no se rige bajo el principio de empresa en funcionamiento (PEF), ya sea debido a proyecciones futuras desfavorables o a una decisión concluyente de cesar la actividad empresarial. Adicionalmente, buscando una visión integral, se ha revisado la normativa auditora en relación con dicho principio, considerando las repercusiones de la pandemia COVID-19 en la auditoría de estados financieros y, específicamente, en la labor del auditor en la validación de dichos estados.

Desde una óptica contable, con la promulgación de la Resolución sobre el marco de información financiera cuando no procede la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (18 de Octubre de 2013, ICAC), el regulador ha propuesto un esquema complementario de información financiera al que las empresas pueden adherirse al elaborar sus estados financieros, especialmente cuando enfrenten circunstancias que

pongan en duda su viabilidad futura o haya una decisión definitiva de interrumpir su operatividad.

En cuanto a la auditoría de cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de adquirir la evidencia pertinente que le permita emitir un juicio, manifestado en el informe de auditoría, sobre el uso adecuado, por parte de la dirección de la compañía, del principio de continuidad y la inexistencia de incertidumbres relevantes acerca de la sostenibilidad de la entidad. Es esencial señalar que en la auditoría existen limitaciones intrínsecas que podrían afectar la capacidad del auditor para identificar incorrecciones sustanciales en relación con circunstancias futuras que influirían en la valoración de la continuidad empresarial. Así, la omisión en el informe auditor de una incertidumbre significativa respecto a la continuidad de la empresa no se traduce automáticamente en una garantía de permanencia de la entidad en el mercado.

En suma, se han examinado los potenciales impactos en la auditoría de estados financieros y en la función específica del auditor debido a las circunstancias atípicas derivadas de la pandemia COVID-19, llegando a determinar que:

- Durante el proceso, los auditores se enfrentaron situaciones inéditas no previstas en la planificación inicial, conduciendo a ajustes en la estrategia auditora.
- Para obtener evidencia adecuada, fue esencial alterar o introducir procedimientos de auditoría o recurrir a métodos alternos.
- Las repercusiones de la pandemia COVID-19 han influido en las conclusiones del auditor, reflejándose posiblemente en el informe final.
- El carácter extraordinario del contexto y las incertidumbres emergentes han intensificado el escepticismo profesional del auditor, centrando su atención en la emergencia de riesgos de incorrección significativa en los estados financieros.

La contingencia del COVID-19 ha revelado, una vez más, que la contabilidad y la auditoría no son meras herramientas técnicas, sino instrumentos vivos, sujetos a evolución y adaptación, que reflejan y responden a las dinámicas y desafíos del mundo empresarial y, por extensión, de la sociedad en su conjunto.

7 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Boletín Oficial del Estado (BOE-A-2013-11162), 25 de octubre de 2013, núm. 256. 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 [consulta: 25 abril 2022]. Disponible: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2013/BOE-A-2013-11162-consolidado.pdf>
- Boletín Oficial del Estado (BOE-A-2007-19884), 20 de noviembre de 2007, núm. 278. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. [consulta: 26 de abril 2022]. Disponible: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2007/BOE-A-2007-19884-consolidado.pdf>
- Boletín Oficial del Estado (BOE-A-2010-10544), 3 de julio de 2010, núm. 161. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. [consulta: 15 de mayo 2022]. Disponible: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2010/07/02/1/dof/spa/pdf>
- Boletín Oficial del Estado (BOE-A-2020-4859), 7 de mayo de 2020, núm. 127. Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal. [consulta: 17 de mayo 2022]. Disponible: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2020/BOE-A-2020-4859-consolidado.pdf>
- Boletín Oficial del Estado (BOE-A-2015-8147), 21 de julio de 2015, núm. 173 Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas” [consulta: 1 de mayo 2022]. Disponible: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2020) “Principales impactos del COVID-19 en las NIA-ES” [consulta: 1 de junio 2022]. Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/impacto-covid19-niaes.pdf>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 23 de diciembre de 2016, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 700Rformación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. [consulta: 2 de mayo 2022]. Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-700r-2021.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 23 de diciembre de 2016, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 570R empresa en funcionamiento [consulta: 2 de mayo 2022] Disponible: https://www.auditorsensors.com/uploads/20170109/NIA_ES_570_Revisada.pdf

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría [consulta: 3 de mayo 2022]. Disponible: https://www.auditorsensors.com/uploads/20160405/NIA_ES_200.pdf

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). “NIA-ES” Disponible: <https://www.icjce.es/auditoria-214>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 300 Planificación de la auditoría de estados financieros [consulta: 1 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-300.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno [consulta: 1 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-315.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría [consulta: 1 julio 2022.] Disponible: https://www.auditorsensors.com/uploads/20160405/NIA_ES_320.pdf

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude [consulta: 3 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-240.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 14 de octubre de 2021, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 250R Consideración de las disposiciones

legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros [consulta: 3 julio 2022]. Disponible: <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-10/NIA-ES%20250R.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados [consulta: 5 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-330.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 500 Evidencia de auditoría [consulta: 5 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-500.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 501 Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas [consulta: 5 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-501.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 505 Confirmaciones externas [consulta: 7 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-505.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 520 Procedimientos Analíticos [consulta: 7 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-520.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 23 de diciembre de 2016, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 510R Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura [consulta: 7 julio 2022]. Disponible: <https://www.icac.gob.es/node/75>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor [consulta: 9 julio 2022] Disponible: <https://www.icac.gob.es/node/85>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 23 de diciembre de 2016, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 260R Comunicación con los responsables

del gobierno de la entidad [consulta: 9 julio 2022]. Disponible: https://www.auditorsensors.com/uploads/20170109/NIA_ES_260_Revisada.pdf

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 20 de abril de 2022, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 220R Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros [consulta: 9 julio 2022] Disponible: https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-04/NIA-ES%20220R_0.pdf

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 230 Documentación de auditoría [consulta: 9 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-230.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 23 de diciembre de 2016, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 706R Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente [consulta: 9 julio 2022] Disponible: <https://www.icac.gob.es/node/89>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 23 de diciembre de 2016, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. 701R Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente [consulta: 10 julio 2022] Disponible: <https://www.icac.gob.es/node/87>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 710 Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos [consulta: 10 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-710.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 720 Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados [consulta: 10 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/NIA/nia720.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Resolución de 15 de octubre de 2013, 560 Hechos posteriores al cierre [consulta: 10 julio 2022] Disponible: <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-560.pdf>

Labatut, G. (31 de diciembre de 2017). Incertidumbres sobre empresa en funcionamiento, ¿cuestión clave de auditoría o sección separada en el informe? <http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/incertidumbres-sobre-empresa-en-funcionamiento-cuestion-clave-de-auditoria-o-seccion-separada-en-el-informe/>