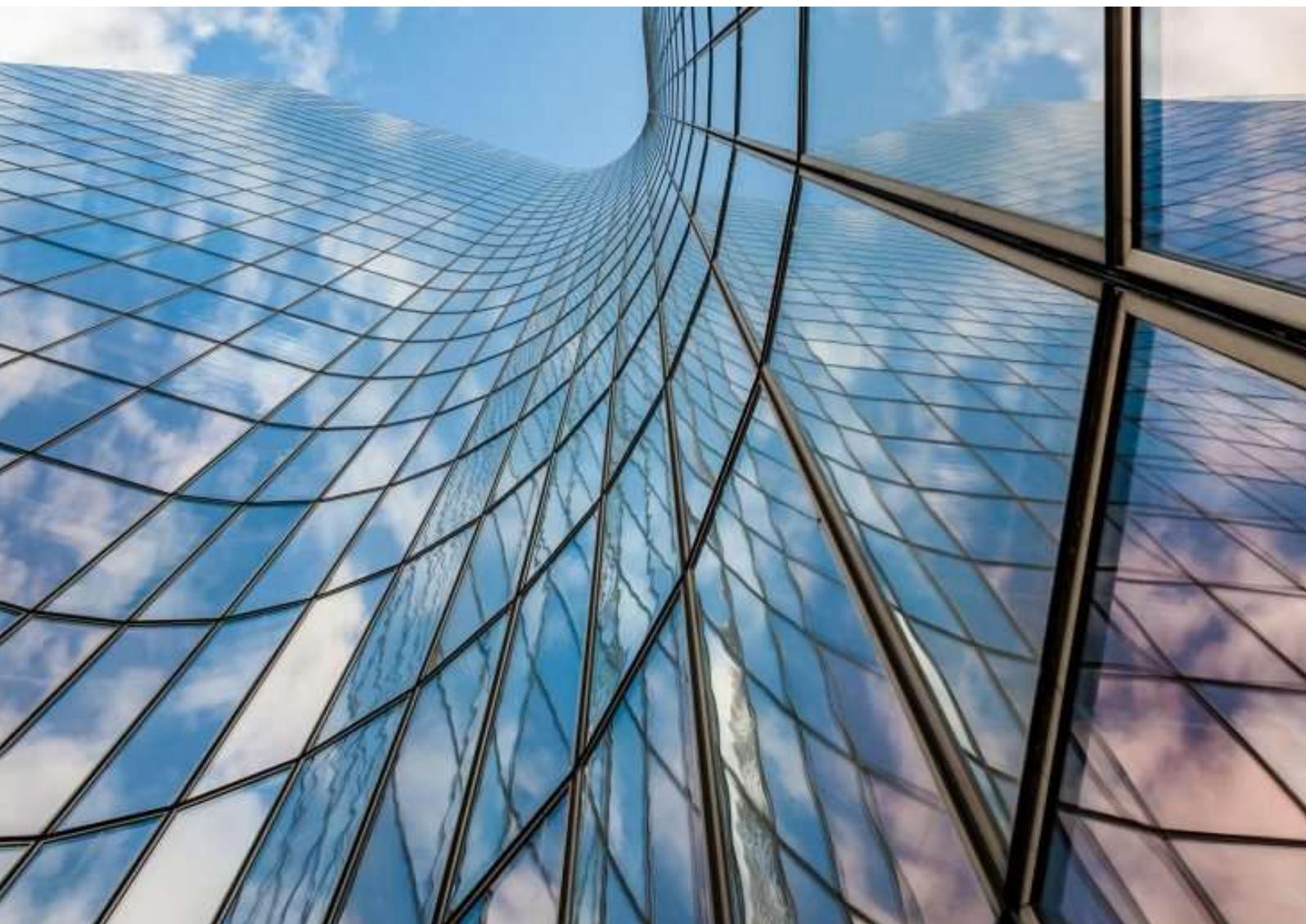




GRUPO DE  
AUDITORES  
PÚBLICOS



*“**E**fectos e implicaciones en  
Cuentas Anuales e Informe de  
Auditoría en relación al Covid-19”.*

Marzo de 2020

**GRUPO DE AUDITORES PÚBLICOS, S.A.P.**, atendiendo a las circunstancias actuales relacionadas con la irrupción del Covid-19 (el coronavirus o el virus), emite la presente Nota informativa, e los efectos de ofrecer a nuestros clientes una visión, en base a la normativa, los usos generalmente aceptados y comunicaciones de los principales órganos supervisores y controladores, y los efectos y tratamientos que esta situación deberán ser tenidos en cuenta, a la hora de emisión de las Cuentas Anuales, así como en los informes de auditoría de las mismas.

Debido a la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia](#), así como al [Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19](#), el Estado español ha tomado medidas muy relevantes, debido a las circunstancias extraordinarias que concurren.

Esta crisis sanitaria está ya afectando, de forma negativa a la economía española y mundial, cuya cuantificación está sometida a un elevado nivel de incertidumbre. Los impactos finales de esta crisis dependerán, además, de las medidas gubernamentales, tanto a nivel nacional, regional como comunitario, para paliar los posibles daños ocasionados.

Con respecto a la elaboración de las Cuentas Anuales y Estados Financieros, se aprecian numerosas áreas que podrían verse afectadas, tanto bajo el prisma del Plan General Contable (PGC) como en relación a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Las principales áreas identificadas, son:

- Activos no financieros.
- Instrumentos financieros y arrendamientos.
- Reconocimiento de ingresos.
- Obligaciones no financieras.
- Aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Desgloses, y Preparación de información financiera intermedia.

Esperando que os sea de gran utilidad, os recomiendo, en la medida de lo posible, la aplicación de la misma.

Atentamente.

La Dirección.

# 1. Antecedentes Normativos y regulatorios;

En España, el 14 de marzo el Gobierno publicó el [Real Decreto 463/2020](#) por el que se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria provocada por el COVID-19.

Por otro lado, las medidas introducidas por el [Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19](#), suponen relevantes modificaciones en lo relativo a la obligación de formulación y aprobación de cuentas anuales, así como también, respecto a las obligaciones relacionadas con la concurrencia de causa legal o estatutaria de disolución.

Las novedades introducidas sobre el régimen legal que rige en situación de normalidad y no, en el estado de alarma, son:

- Queda suspendido hasta que finalice el estado de alarma el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social para la formulación de cuentas anuales por parte de los órganos de gobierno o administración de las personas jurídicas obligadas, con carácter general y al margen de la modalidad que legalmente corresponda a cada una de ellas incluido, en su caso, el informe de gestión, y demás documentos legalmente exigibles por la legislación societaria.
- La obligación de formular las cuentas anuales, en los términos referidos, habrá de ser cumplida en el plazo de tres meses desde que finalice el estado de alarma.
- Caso de que ya se hubiera procedido a la formulación de las cuentas anuales del ejercicio anterior por los obligados a ello, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, si la auditoría fuera obligatoria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.
- El sometimiento a la aprobación de la Junta General de las cuentas anuales habrá de producirse en los tres meses siguientes al término del plazo de formulación al que nos hemos referido en el apartado anterior, es decir, antes de que transcurran seis meses desde que finalice el estado de alarma.
- Aquellas sociedades que se encuentren en causa legal o estatutaria de disolución -por ejemplo, causa legal de disolución por pérdidas agravadas- con carácter previo al actual estado de alarma, no habrán obligatoriamente de convocar Junta General a fin de que ésta adopte el acuerdo de disolución de la sociedad o los acuerdos que tengan por objeto enervar la causa. Queda suspendido el plazo legal al efecto previsto hasta que finalice el estado de alarma.
- Si la concurrencia de la causa legal o estatutaria de disolución, en los términos referidos en el punto anterior, no fuera anterior, sino que acaeciera durante la vigencia del actual estado de alarma, no solo se aplicará la suspensión de la obligación de convocatoria de Junta General en los términos del apartado precedente, sino que, además, no se considerará a los administradores como responsables de las deudas sociales contraídas en ese periodo.

## 2. Organismos supervisores y reguladores;

Las manifestaciones de los organismos reguladores en este contexto extraordinario, fundamentalmente, han sido las siguientes:

- La Comisión Nacional del Mercado de Valores se [pronunció el 10 de marzo en, recomendando](#) la organización de las Juntas Generales de accionistas por medios no presenciales y reconociendo la flexibilidad de los consejos de administración para adoptar las medidas necesarias para flexibilizar el proceso de toma de decisiones. Más recientemente, la CNMV atendiendo a la situación de extrema volatilidad de los mercados, ha prohibido temporalmente la constitución o incremento de posiciones cortas netas sobre acciones admitidas a cotización.
- Por otro lado, el regulador europeo ESMA (*European Securities and Markets Authority*), conmina a los emisores a comunicar los efectos relevantes y entiende que estos deben actuar con transparencia al proporcionar información sobre los impactos reales y potenciales del COVID-19, y [emite orientaciones sobre las implicaciones contables de COVID-19 \(20/03/2020\)](#).
- Igualmente, la Comisión de los Órganos Europeos de Supervisión de Auditoría (COESA o CEOAB, de sus siglas en inglés), ha emitido una [comunicación sobre la pandemia de COVID 19, en concreto, sobre el efecto que este puede producir en el trabajo de los auditores](#) afectando a la calidad del ejercicio de auditoría; En la misma, señala que la pandemia de Covid-19 (Coronavirus) tiene un impacto global y afecta significativamente a las entidades y sus auditores. Mientras que los auditores deben cumplir plenamente con las normas requeridas, COESA enfatiza ciertos desafíos que los auditores enfrentan a una escala sin precedentes, por el brote, que podría tener un efecto adverso en la calidad de la auditoría. COESA reconoce la declaración de la ESMA sobre las implicaciones contables de la situación actual en el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas según la NIIF9, así como en las acciones recomendadas por los participantes del mercado financiero, en particular las relacionadas con la divulgación y en informes financieros.



### 3. Informe de Auditoría;

En este sentido, hacemos eco de las manifestaciones de COESA, que destaca las siguientes áreas que son de gran importancia para el desempeño de auditorías:

- **Obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada:**

COESA y las Autoridades Competentes Nacionales (NCA, en España, el ICAC) subrayan que es responsabilidad del auditor obtener evidencia suficiente y apropiada antes de emitir su informe de auditoría. Se reconoce que el acceso y restricciones de viaje, así como la disponibilidad limitada de personal debido a consideraciones de salud puede perjudicar la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para auditoría de grupos, tanto el socio del trabajo consolidado como los auditores de los componentes deben adaptar su auditoría a las circunstancias actuales.

Se aconseja a los auditores que exploren medios alternativos, incluyendo tecnología, en la medida de lo posible. Como consecuencia, los auditores pueden necesitar posponer la emisión de su informe de auditoría y, dónde esto no sea posible o no es probable que resuelva el problema, los auditores pueden necesitar modificar su informe de auditoría para reflejar que no han podido obtener la evidencia de auditoría necesaria.

- **Empresa en funcionamiento:**

Los auditores deben prestar mucha atención a la evaluación de la entidad con respecto a su capacidad de continuar como empresa en funcionamiento. Dadas las circunstancias actuales, la incertidumbre en torno a las previsiones para las economías de todo el mundo, así como el aumento de la incertidumbre en torno a las perspectivas, para muchas entidades, puede suponer un desafío para la evaluación por parte de los auditores.

Los auditores también deberían considerar el impacto de su evaluación de la valoración de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha en el informe de auditoría, y la comunicación con los encargados del gobierno (órganos de gobierno). También puede haber casos en los que una entidad deba aplicar una liquidación basada contabilidad.

- **Hechos posteriores:**

Para la mayoría de las entidades, la crisis surgió después del final de su año financiero. Los auditores deberán evaluar si las revelaciones proporcionadas por la entidad sobre el impacto, tanto cualitativa y cuantitativamente, del brote de Covid-19 en sus actividades, situación financiera y el desempeño económico futuro es adecuado en relación al marco de información financiero, y puede necesitar incluir un párrafo de énfasis referido a la memoria, en su informe de auditoría. Cuando este no sea el caso, los auditores pueden necesitar modificar sus informes de auditoría en consecuencia.

▪ **Informes y comunicación:**

Se recuerda a los auditores que presten la debida atención al evaluar si la descripción de la situación financiera de la entidad, los principales riesgos e incertidumbres que afronta y su probable desarrollo futuro, son consistentes con el conocimiento que han obtenido como parte de su trabajo de auditoría. Se recuerda a los auditores que es importante que se comunican de manera oportuna y adecuada con la administración de la entidad y los responsables del gobierno sobre el impacto del brote de Covid-19 en su trabajo de auditoría, así como en la entidad y sus estados financieros. En su caso, los auditores pueden decidir incluir un asunto clave de auditoría en su informe de auditoría. También se les recuerda que las normas aplicables, El Reglamento de Auditoría ((UE) N ° 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 abril de 2014), o los requisitos locales pueden exigir que informen estos asuntos a los interesados autoridades u otros organismos ajenos a la entidad.

Por lo tanto, y atendiendo a estos aspectos, entendemos que los posibles escenarios que se podrían presentar en el seno del trabajo del auditor, y su tratamiento, serían:

**A) Si los EE.FF. ya hubiesen sido formulados y el Hecho Posterior relacionado con el Covid-19 no se hubiere recogido en la Memoria:**

Párrafo de salvedad por Hecho Posterior Covid-19:

Debido a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia, así como al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, el Estado Español ha tomado medidas muy relevantes, debido a las circunstancias extraordinarias que concurren al respecto.

En este sentido, al haber formulado la entidad las Cuentas Anuales en fecha ....., las mismas no incluyen información del referido hecho posterior, que consideramos significativo, al menos en cuanto a las incertidumbres que dicha circunstancia implica. Desconocemos los efectos que dicho hecho podría suponer en el entorno de la entidad.

**B) Si dicha información hubiese sido adecuadamente puesta de manifiesto en Memoria e Informe de Gestión:**

Párrafo el punto 2.3 "Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre" de la nota 2 "Bases de presentación de las cuentas anuales" de la Memoria por Hecho Posterior Covid-19:

Los administradores de la entidad han formulado las cuentas anuales del ejercicio 2019 bajo el principio de empresa en funcionamiento, habiendo tenido en consideración la situación actual del COVID-19 así como sus probables efectos en la economía en general y en la entidad en particular. Los administradores consideran que no existe riesgo de continuidad de la actividad de la Entidad, tal como se describe en la nota 22 de esta memoria.

### **Párrafo en nota de “Hechos posteriores” de la Memoria por Hecho Posterior Covid-19:**

Debido a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia, así como al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, nuestra entidad se ha visto obligada a tomar medidas de adaptación, que podrían afectar a la actividad. En este sentido, y, teniendo en cuenta que existe una incertidumbre manifiesta que podría afectar a múltiples factores, y al funcionamiento de nuestra entidad, no es posible hacer una valoración o estimación razonable de las consecuencias que dicha situación podría desencadenar en el entorno de nuestra entidad. Así mismo, no es posible prever la necesidad de las medidas que, en su caso, fueran necesarias tomar, que, además, podrán estar afectadas por distintas medidas gubernamentales, tanto a nivel nacional, regional como comunitario, para paliar los posibles daños ocasionados, lo que ponemos de manifiesto.

### **Efectos en el informe de gestión**

Puesto que en el informe de gestión debe contener una *“exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta”* y, además, *“informará igualmente sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquella”*, este debería, al menos, contener un párrafo equivalente al indicado, en el punto anterior, para la nota de “Hechos posteriores” de la memoria.

### **Párrafo de Énfasis en informe de auditoría por Hecho Posterior Covid-19:**

Llamamos la atención sobre lo indicado en las Notas ..... de la memoria adjunta, en las que se describe una incertidumbre, en referencia a la situación vinculada con la aparición del Covid-19 que ha supuesto la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia, así como al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, la entidad se ha visto obligada a tomar medidas de adaptación, que podrían afectar, de forma relevante, a la actividad. En este sentido, y, teniendo en cuenta que existe una incertidumbre manifiesta que podría afectar a múltiples factores, y al funcionamiento de la entidad, el órgano de administración no puede hacer una valoración o estimación razonable de las consecuencias que dicha situación podría desencadenar en el entorno de la entidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Excepcionalmente, en el caso de que la entidad tenga la capacidad de hacer una valoración o estimación razonable de las consecuencias que la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 podría desencadenar en el entorno de la entidad, dicha información se desglose en la memoria del ejercicio 2019 y, por último, dichos efectos se consideren poco significativos, el párrafo de énfasis podría ser omitido en el informe de auditoría. En todo caso, a fecha de elaboración del presente comunicado consideramos poco probable que las entidades sean capaces, en la actualidad, de valorar o estimar, razonablemente, las consecuencias de la crisis sanitaria.

## 4. Implicaciones en los Estados Financieros;

### ▪ **Implicaciones en los EE.FF. de 2019:**

De una forma generalizada para las entidades, las implicaciones del COVID-19 en los estados financieros del ejercicio finalizado en 2019 constituirán hechos posteriores de tipo 2, es decir, aquellos cuyas circunstancias no existían a fecha de cierre del ejercicio, pero que, debido a su importancia y posibles implicaciones requieren que sean puestos de manifiesto en los EE.FF. (normalmente en notas en la memoria). Por tanto, como ya hemos señalado anteriormente, consideramos que dicha información deberá ser puesta de manifiesto y descrita, con sus posibles incertidumbres, en la referida Memoria.

No obstante, las entidades deben considerar la aplicación de la [consulta 6 del BOICAC N°81/2010](#) relativa a la clasificación de los préstamos a largo plazo, cuando el contrato exige la cancelación anticipada por incumplimiento de determinadas condiciones, puesto que dicha consulta en su apartado 4, no exento de controversia, establece que cuando los administradores consideren que es probable que no se vayan a cumplir las condiciones exigidas durante los doce meses siguientes, la deuda deberá clasificarse como corriente indicando en la memoria las circunstancias que llevan a dicha clasificación.

Por último, los administradores deberán considerar si la situación de crisis afecta de manera tan grave a la entidad que no sea de aplicación el principio de empresa en funcionamiento. Por tanto, en caso de considerar que no exista una alternativa más realista que liquidar la entidad, deberán formular las cuentas anuales de acuerdo con el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento regulado [por Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas](#).

### ▪ **Implicaciones en los EE.FF. de 2020:**

En dicho sentido, los aspectos que se tratan a continuación afectan fundamentalmente a los estados financieros del ejercicio 2020;

- Activos no financieros.
- Instrumentos financieros y arrendamientos.
- Reconocimiento de ingresos.
- Obligaciones no financieras.
- Aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Desgloses, y Preparación de información financiera intermedia.

- **Activos no financieros.**

- **Inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias**

Tanto la [NIC 36 "Deterioro de valor de los activos"](#) como el [PGC, desarrollado por la Resolución de 18 de septiembre de 2013](#), del ICAC relativa a normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, requieren que las entidades, al menos, anualmente comprueben la existencia de indicios de deterioro de valor y que la empresa contabilice una pérdida si el importe recuperable de los activos no supera su valor en libros.

En la situación de crisis sanitaria actual, las entidades deberán prestar especial atención a los siguientes hechos o circunstancias:

- Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo.
- Variaciones en los tipos de interés de mercado, que afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo.
- Efectos sobre los flujos de caja utilizados para las estimaciones del valor recuperable de activos o de unidades generadoras de activos.

Además, las entidades deberán desglosar en la memoria la información relativa a los deterioros registrados.

- **Activos por impuestos diferidos**

Las entidades deberán analizar como afecta la situación de crisis a la realización de los activos por impuestos diferidos, en aplicación de la [NIC 12 Impuesto sobre las ganancias](#) y PGC ([Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC](#), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios). La situación actual puede afectar las previsiones de ingresos futuros de las entidades y, por tanto, a la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.

- **Existencias**

En relación a las existencias las entidades deberán prestar especial atención a:

- Deterioro de existencias debido a la disminución de la demanda, disminución de precios u obsolescencia de las mismas.
- Por otro lado, tanto la [NIC 2 Existencias](#), como la NRV 10ª del PGC, en relación a los costes fijos establecen que estos serán imputables a los productos en la medida que correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, por lo que, si se interrumpen dichas actividades, los costes de ese periodo de interrupción no serán imputables a las existencias.

Además, las entidades deberán desglosar en la memoria la información relativa a los deterioros registrados, según lo establecido en la NIC 2 y PGC en el contenido de la nota 10 "Existencias.

### **Capitalización de intereses**

El relación a la activación de intereses como mayor coste del inmovilizado y existencias, tanto la normativa internacional, [NIC 23](#), como nacional, NRV 2ª y 10ª del PGC y [Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC](#), por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, establecen, de manera similar, que se deberá suspender la capitalización de los gastos financieros durante las interrupciones que se produzcan en el proceso de fabricación o construcción de los inmovilizados y existencias.

Por tanto, las entidades, en caso de interrumpir temporalmente sus actividades debido a la crisis sanitaria, deberán tener en consideración tal circunstancia a la hora de realizar la capitalización de intereses.

- **Instrumentos financieros y arrendamientos.**

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

De acuerdo con lo establecido en la normativa internacional, [NIIF 9](#) y [NIC 28](#), y nacional, NRV 9ª del PGC, las entidades deberán estimar el importe recuperable de sus inversiones en este tipo de entidades. En este sentido, deberán evaluar los efectos de la situación de crisis en la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, así como en su situación patrimonial y viabilidad como empresa en funcionamiento.

Igualmente deberán desglosar en la memoria la información relativa a los deterioros registrados.

- **Deterioro de instrumentos financieros**

Las entidades en la situación actual de crisis sanitaria deberán, en aplicación de la normativa internacional [NIIF9](#) y nacional NRV 9ª, evaluar el impacto del COVID-19 en el deterioro de los activos financieros.

En este sentido, deberán evaluar si se va a producir una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia de los deudores de la entidad.

Por tanto, deberán evaluar si el riesgo de crédito se ha visto afectado negativamente por el COVID-19, teniendo en cuenta, entre otras, las circunstancias siguientes:

- Impacto del COVID-19 en la actividad económica de sus clientes y otros deudores financieros.
- Acceso a nuevas líneas de financiación o avales, especialmente las apoyadas por entes públicos, por parte de las entidades deudoras.

- **Arrendamientos**

En aplicación de la [NIIF 16](#) Arrendamientos, las entidades arrendatarias que reciban ventajas o mejoras en sus condiciones contractuales, como condonaciones o reducciones de cuotas de arrendamiento, deberán considerar las nuevas condiciones al objeto de valorar sus activos por derecho de uso derivados de contratos de arrendamiento. Igualmente, el arrendador deberá considerar los efectos de la nueva situación en su reconocimiento de ingresos.

En relación al PGC, únicamente tendrá efectos si se han realizado cobros o pagos anticipados que no deban imputarse a resultados porque se haya visto modificado el periodo de arrendamiento inicialmente pactado, por ejemplo, si el arrendatario voluntariamente amplía el periodo de arrendamiento por el tiempo que dure el estado de alarma.

- **Incumplimiento de covenants**

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

En este sentido, el PGC es incluso más restrictivo que la normativa internacional, puesto que un incumplimiento posterior al cierre del ejercicio o la simple consideración, por parte de los administradores, de que es probable que no se vayan a cumplir las condiciones exigidas durante los doce meses siguientes, supone que al cierre del ejercicio deba clasificarse la deuda como corriente.

- **Reconocimiento de ingresos.**

Como consecuencia del COVID-19 los ingresos de las entidades se pueden ver afectados por la reducción de la actividad económica en general.

En este sentido la [NIIF 15](#) "Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes" establece que "la contraprestación prometida en un contrato con un cliente puede consistir en importes fijos, en importes variables, o ambos".

Son, especialmente, los importes variables los que se pueden ver comprometidos, por el incumplimiento de condiciones por parte de clientes, la realización de devoluciones de mercancías superiores a las esperadas, la realización de descuentos, por volumen o no, superiores a los normales, el incumplimiento de condiciones de suministro, por ejemplo, por roturas de stocks.

Por otro lado, a diferencia de la normativa nacional, PGC, la NIIF 15 establece que solo se reconocerán las ventas cuando sea probable que la entidad vaya a cobrar. En determinadas circunstancias, por ejemplo, por contrato de suministro, las entidades se pueden ver obligadas a suministrar mercancías aun a sabiendas de su difícil cobrabilidad, por la existencia de cláusulas de penalización. En estos casos las entidades que reporten bajo NIIF no deberán reconocer dichas ventas. Por el contrario, bajo PGC, cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

o **Subvenciones y contratos públicos**

Por un lado, las entidades deberán evaluar si las medidas de apoyo, de diverso tipo, recibidas de entes públicos cumplen la definición de subvención oficial de la [NIC 20](#) o PGC NRV 18ª y proceder a su registro, en su caso, de acuerdo con dicha normativa.

Por otro lado, el artículo 34 “Medidas en materia de contratación pública para paliar las consecuencias del COVID-19” del Real Decreto-Ley 8/2020 contempla, para diferentes tipos de contratos públicos de servicios, suministros y obra, afectados de diversa manera por el COVID-19 o las medidas adoptadas por el Estado, las comunidades autónomas o la Administración local para combatirlo, diversas medidas de apoyo a las empresas como son:

- abonar al contratista los daños y perjuicios efectivamente sufridos por éste durante el periodo de suspensión, por ejemplo, por gastos salariales, de mantenimiento de garantías, alquileres o mantenimiento de maquinaria, pólizas de seguro.
- Ampliación de plazos de concesión de contratos públicos de concesión de obras y de concesión de servicios.

o **Activos contingentes**

Tanto el PGC como la [NIC 37](#) no permiten el reconocimiento de activos contingentes, con independencia de su necesario desglose en la memoria.

No obstante, las entidades si reconocerán en el activo los derechos de cobro derivados de la cobertura por un tercero de las pérdidas derivadas del COVID-19. Para ello será imprescindible que no existan dudas de que la compensación será percibida.

En todo caso, tanto la NIC 37 como la NRV 15ª, establecen que dichas compensaciones o reembolsos deberán contabilizarse en el activo y, en ningún caso, minorar el importe de una obligación.

- **Obligaciones no financieras.**

- **Provisiones**

Como consecuencia de la situación derivada del COVID-19 pueden existir circunstancias o la dirección de las entidades puede tomar decisiones que impliquen la necesidad de registro de provisiones, por ejemplo, de reestructuración, por responsabilidades o por retribuciones al personal.

En este sentido, tanto la NIC 37 como la NRV 15ª del PGC, de manera similar, definen las provisiones como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro, pero que resultan indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

- **Contratos onerosos**

Un contrato de carácter oneroso es todo aquel contrato en el cual los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo, según lo establecido en la NIC 37 y PGC.

Es indudable que el COVID-19 puede tener incidencia en la ejecución regular de contratos, por ejemplo, de suministro y, por tanto, implicar el reconocimiento de una provisión por contratos onerosos por el importe estimado de las obligaciones presentes que se deriven del mismo.

- **Aplicación del principio de empresa en funcionamiento.**

La [NIC 1](#) en su párrafo 25 establece, de manera similar al PGC, que al “*elaborar los estados financieros, la dirección evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad preparará estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas*”.

Por tanto, la dirección deberá evaluar el impacto en la entidad de la crisis sanitaria, tanto a fecha de cierre de ejercicio como hasta la fecha de formulación de los estados financieros.

En este sentido, la dirección deberá considerar si la situación de crisis afecta de manera tan grave a la entidad que no sea de aplicación el principio de empresa en funcionamiento. Por tanto, en caso de considerar que no exista una alternativa más realista que liquidar la entidad, deberán formular las cuentas anuales de acuerdo con el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento regulado por Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- **Desgloses, y Preparación de información financiera intermedia.**

- **Desgloses generales**

La crisis sanitaria provocada por el COVID-19, como ya se ha comentado anteriormente, conllevará el desglose de información específica en la memoria los estados financieros e, igualmente, provocará la modificación de información que aparece regularmente en dichos estados.

En este sentido, respecto a los requerimientos de la NIC 1, esta situación provocará, seguramente, la necesidad de aportar información respecto de las políticas contables y de las causas de incertidumbre en las estimaciones.

Igualmente, los estados financieros formulados bajo el PGC se verán afectados en lo que respecta a las bases de presentación de las cuentas anuales, en concreto los puntos relativos a imagen fiel y a aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

Por otro lado, como se ha comentado anteriormente, deberá informarse en diferentes notas de la memoria acerca de los deterioros realizados y su eventual reversión.

- **Riesgos financieros**

Especial relevancia tendrá la información a revelar en la nota relativa a instrumentos financieros, en concreto en la *“información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros”*, puesto que es bastante probable que los riesgos de crédito, de liquidez y de mercado a los que están expuestas las entidades se vean afectados por la situación creada por el COVID-19.

Igualmente será necesario informar sobre los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos de medición aplicados.

- **Hechos posteriores**

La NRV 23ª “Hechos posteriores” y la [NIC 10](#) “Hechos posteriores a la fecha de balance” regulan de manera similar tales hechos.

La dirección deberá distinguir aquellos hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, que deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales, de aquellos que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre de este, que no supondrán un ajuste en las cuentas anuales independientemente de su desglose, en su caso, en la memoria.

En la situación de crisis sanitaria generada por el COVID-19 esta distinción puede no ser del todo sencilla, por ejemplo, en el caso de impago por insolvencia de un cliente habría que determinar si el cliente ha llegado a tal situación como consecuencia de la situación excepcional o si, por el contrario, a fecha de cierre del ejercicio dicho cliente ya era insolvente.

En todo caso, deberá incluirse información en la memoria de todos aquellos hechos posteriores que se consideren relevantes.

○ **Informe de gestión**

El artículo 262 de la [Ley de Sociedades de Capital](#) regula el contenido del informe de gestión. Los puntos que se pueden ver principalmente afectados por la crisis sanitaria y, por tanto, requerir información adicional son los siguientes:

- Exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.
- Acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio y la evolución previsible de aquélla.
- Con respecto al uso de instrumentos financieros por la sociedad, y cuando resulte relevante para la valoración de sus activos, pasivos, situación financiera y resultados:
  - a) Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.
  - b) La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.

○ **Información financiera intermedia**

Todos los comentarios realizados anteriormente son igualmente aplicables a la preparación de la información financiera intermedia.

No obstante, la propia [NIC 34](#) reconoce que *“los procedimientos de valoración que deben seguirse en los estados financieros intermedio, han de estar diseñados para asegurar que la información resultante sea fiable, y que se revela en ellos, de forma apropiada, toda la información financiera significativa que sea relevante para la comprensión de la situación financiera o rendimiento de la entidad. Aunque las valoraciones realizadas tanto en los estados financieros anuales como en los intermedios se basan, frecuentemente, en estimaciones razonables, la preparación de la información financiera intermedia requerirá, por lo general, un mayor uso de métodos de estimación que en la información anual”*.

La NIC 34 en su párrafo 15 requiere que las entidades, en su informe financiero intermedio, incluyan una explicación de los sucesos y transacciones que sean significativos para comprender los cambios habidos en la situación financiera y el rendimiento de la entidad desde el final del último ejercicio anual sobre el que se informa. Es evidente que la situación generada por el COVID-19 implicará el desglose de información sobre los efectos de la situación en los estados financieros de la entidad.

En concreto, la NIC 34 en el párrafo 15B establece una lista, no exhaustiva, de sucesos y transacciones sobre los que se deberá revelar información y en el 16A otra información a revelar, de las que destacamos:

- La rebaja del valor de las existencias hasta su valor neto realizable.

- El reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de activos financieros, del inmovilizado material, de activos intangibles o de otros activos, así como la reversión de dicha pérdida por deterioro.
- Los cambios en la situación económica o empresarial que afecten al valor razonable de los activos y pasivos financieros de la entidad, ya se hayan reconocido dichos activos y pasivos a su valor razonable o al coste amortizado.
- Naturaleza e importe de las partidas que afecten a los activos, pasivos, patrimonio neto, ganancia neta o flujos de efectivo y que sean inusuales, ya sea por su naturaleza, magnitud o incidencia
- Naturaleza e importe de los cambios en las estimaciones de importes presentadas en períodos anteriores.
- Hechos posteriores.





[www.gapauditores.com](http://www.gapauditores.com)