



XIV ENCUENTROS TÉCNICOS
DE LOS OCEX 2021

X21  22



Consello de Contas de Galicia



Impacto de la COVID en la NIA-ES-SP 1570 R: Aplicabilidad del principio de empresa en funcionamiento”



Silvia Pérez Menéndez

Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

Principio de empresa en funcionamiento:

PGC: “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”.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

El **PGC en su NRV 23a** indica que las cuentas anuales no se formularán sobre la base de el principio de EF si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

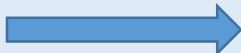
Normativa que la regula:

- **PGC** (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad). Marco Conceptual el punto III. Destinado a los principios contables.
- **ISSAI-ES 200**
- **NIA-ES-SP 1570 R**, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019).
- **GPF-OCEX 1570** Gestión continuada / empresa en funcionamiento

¿Cuándo existe una incertidumbre?

- Según la **NIA ES 570R** existe una incertidumbre material cuando la magnitud es de un impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para expresar la imagen fiel de los estados financieros.

¿Es aplicable al sector público?

- Las características SP distintas del sector privado  Adaptación y matización de la **NIA-ES-570** a este sector.

Los **tres elementos diferenciadores** que hacen diferir a la hora de la aplicación de este principio:

- Las administraciones públicas y entes del sector público en general dependen en cuanto a su creación o eliminación de **disposiciones de rango legal**. Un buen ejemplo de la eliminación de entidades del sector público de distinto tipo lo han constituido procesos de reestructuración celebrados en años recientes como consecuencia de la crisis económica. Todas las eliminaciones han sido consecuencia de decisiones parlamentarias y mandatos legales. A este respecto, todas las eliminaciones han sido de entes instrumentales, y ningún ente administrativo principal.

¿Es aplicable al sector público?

- Su financiación total o mayoritariamente no depende del mercado; en general viene determinada por las leyes de presupuestos. Por su naturaleza de prestadores de servicios públicos a la ciudadanía, ningún ente del sector público, salvo excepciones muy escasas que confirman la regla, serían viables en condiciones de mercado.
- Por razones diversas, los plazos de realización de las auditorías y de emisión de informes es mucho más dilatado en el sector público que en el privado, por lo que se dispone de una perspectiva temporal mucho más amplia sobre lo acontecido tras la fecha de los estados financieros auditados en el sector público que en el privado

¿Es aplicable al sector público?

Sí, pero.....

- Las **GPF OCEX 1570** recoge en sus **puntos 17 y 18** lo siguiente:
 - En la fiscalización de la administración de CCAA, ayuntamientos, diputaciones provinciales, de sus respectivos organismos autónomos, consorcios, otros entes a los que resulta aplicable el PGCP y universidades se presumirá, salvo prueba en contrario, que la actividad continúa por tiempo indefinido y que debe aplicarse el principio de gestión continuada. No se requerirá ningún procedimiento de auditoría al respecto, salvo que exista la decisión política de eliminar el ente. En estos casos se analizará esa decisión y se considerarán sus consecuencias.

¿Es aplicable al sector público?

- En la fiscalización del resto de entes públicos: **sociedades mercantiles, agencias, fundaciones, etc, se aplicarán los criterios generales de auditoría establecidos en la NIA-ES-SP 1570, tal como se recogen**, adaptados a las peculiaridades de los OCEX.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA:

Obtener evidencias suficiente y adecuada con respecto al uso de la administración del supuesto de que la actividad de la empresa va a continuar durante al menos 12 meses y presentación de los estados financieros.

En base a esta evidencia, el auditor debe determinar si existe alguna incertidumbre de importancia relativa en relación a la capacidad de la entidad para continuar con la actividad en marcha, identificando también las implicaciones en el informe.



PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:

1.
Valorar el riesgo
y los factores
exógenos que pueden
afectar a la actividad
de la sociedad.

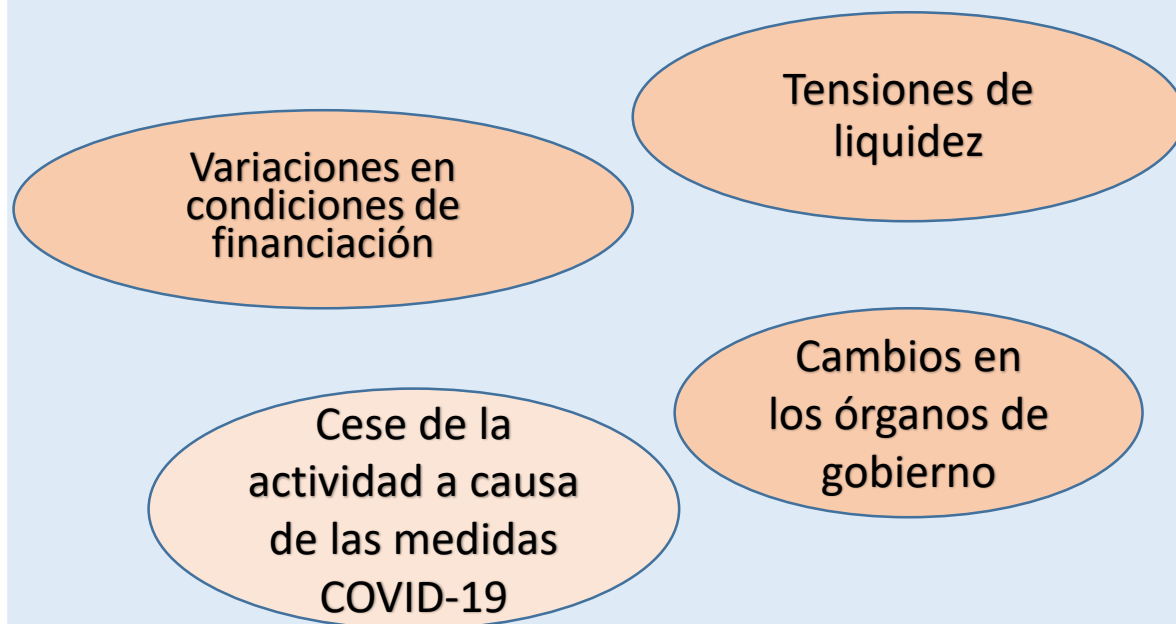
2.
Solicitar la
valoración
realizada por la
dirección

3.
Evaluación de la
valoración
realizada por la
dirección

4.
Otros
procedimientos
necesarios para
conseguir evidencia
suficiente en la que
fundamentar la
opinión

1. Valorar el riesgo con especial atención en las consecuencias derivadas de las medidas para paliar COVID-19 y los factores mitigantes del mismo :

Factores que pueden generar dudas:



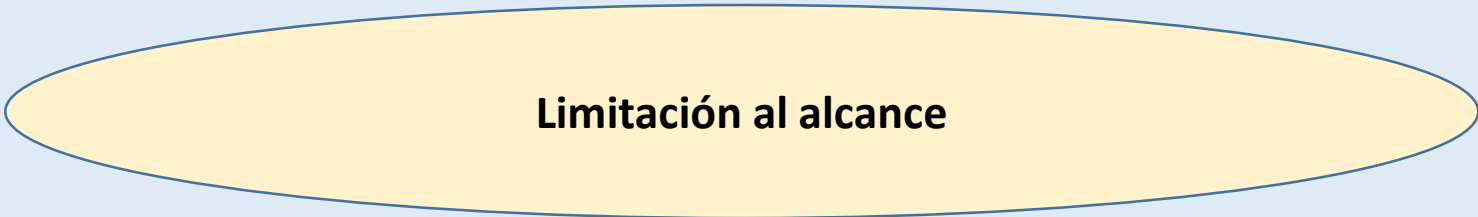
Factores mitigantes:



2. Solicitar valoración realizada por la dirección:

Según la **NIA-ES 570R** la valoración realizada por la entidad es **una parte fundamental** en el examen que el auditor realiza (A8) **y no es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la Dirección** (A9).

En aquellas circunstancias en las que el auditor necesite de un proceso de evaluación detallado por parte de la entidad para poder concluir sobre la aplicación adecuada de este principio y no lo obtenga, estará ante una



Limitación al alcance

3. Evaluación realizada por la dirección:

En entidades de pequeña dimensión, ante la falta de un análisis detallado, el auditor podría discutir con los órganos de administración las previsiones de futuro y de financiación a medio y largo plazo, pero siempre que la información facilitada por la dirección pueda ser **corroborada mediante evidencia** documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad.



3. Evaluación realizada por la dirección:



En la evaluación que realice el auditor de la valoración realizada por la dirección, dada la complejidad e incertidumbre asociada al COVID-19 en cuanto a sus impactos y su duración, el auditor deberá, **mantener su escepticismo y juicio profesionales**, prestando especial atención a toda la información relevante relacionada.

El auditor ha de valorar la fiabilidad de la información aportada y en base a la misma, concluirá si en la valoración realizada por la dirección se ha considerado toda la información relevante, prestando especial atención a todas las medidas adoptadas y a cualquier otro aspecto que pueda surgir hasta la fecha del informe, que puedan tener un impacto significativo en la viabilidad de la entidad.

4. Otros procedimientos:

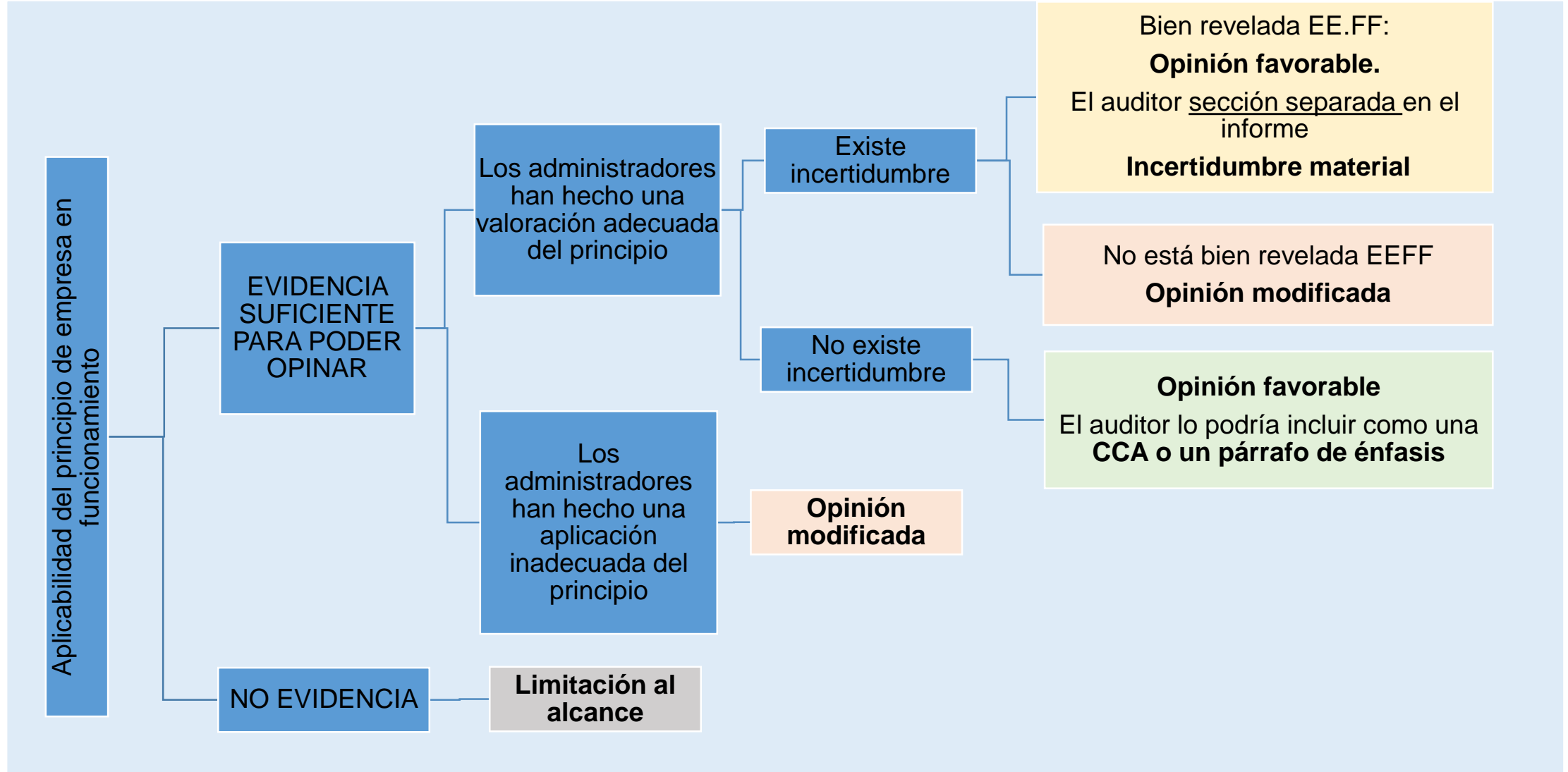
- Evaluar los datos subyacentes e hipótesis utilizadas en la estimación de flujos de efectivo realizada por la dirección. Dada la situación excepcional no será posible que el auditor realice comparaciones de información financiera histórica, lo que dificulta su evaluación. Por otro lado, cuando el apoyo de un tercero sea importante para continuar como empresa en funcionamiento se incrementa la necesidad de obtener una confirmación escrita, así como la obtención de evidencia de la capacidad de ese tercero de proporcionar dicho apoyo
- Considerar la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo la valoración. Son especialmente relevantes todas las decisiones tomadas por el Gobierno que pueden impactar de manera directa en la continuidad de las operaciones de la entidad y su entorno y el auditor deberá prestar especial atención a aquellas que hayan sido tomadas con posterioridad a la valoración realizada por la dirección y que pueden modificar dicha valoración de manera significativa.

4. Otros procedimientos:

- **Solicitud de manifestaciones escritas en relación con los planes de actuaciones futuros y la viabilidad de dichos planes.** Cuando el impacto del COVID-19 sea significativo en la entidad, dada su magnitud y la incertidumbre asociada, parece adecuado que el auditor obtenga manifestaciones escritas más específicas para fundamentar la evidencia obtenida en relación con los planes de la dirección.

¿Que pasa en el sector público donde los compromisos ya suelen estar adquiridos y fundamentados en un instrumento jurídico que los avale (convenio/contrato programa/ etc....)?

Reconsiderar esos compromisos, ajustándolos a las necesidades reales del momento, y considerando que, bien sea por tema de restricciones presupuestarias o por las limitaciones derivadas de la normativa en materia de estabilidad presupuestaria, las ayudas comprometidas en el año n computan en el cálculo de la estabilidad del n+3 y si bien en su día fueron comprometidas cumpliendo los límites, en la actualidad (post pandemia) y en unas condiciones totalmente diferentes a las del base, pueden comprometer otro tipo de gastos que sean de necesidad imperiosa el poder satisfacer



Ejemplos en el informes de la SC:

INCERTIDUMBRE MATERIAL RELACIONADA CON LA EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

Esta Sindicatura de Cuentas **quiere llamar la atención sobre la Nota 2.E de la Memoria de los estados financieros que indica** que “las Cuentas Anuales se han elaborado teniendo en cuenta el principio de empresa en funcionamiento”, haciendo referencia expresa a diversas circunstancias en relación al grado de avance de sus existencias en curso y a la situación económico-financiera de la sociedad (**Véase Anexo II**).

Este hecho, junto con las cuestiones que esta Sindicatura de Cuentas expone a continuación, **indican la existencia de una incertidumbre material** que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

1. Estructura financiera de la sociedad y capacidad para hacer frente al pasivo (epígrafes IX.2.1 y IX.3)

La estructura financiera de la sociedad al cierre del ejercicio 2018 se caracteriza por un elevado nivel de endeudamiento, que ha venido incrementándose en el tiempo consecuencia del efecto expansivo que sobre el pasivo exigible han tenido tanto las medidas adoptadas por XXXX para resolver la situación de desequilibrio financiero, que la hizo entrar en causa de disolución en los ejercicios 2013 y 2014, como la estrategia de financiación de su actividad y refinanciación de su deuda llevadas a cabo para poder atender los compromisos de pago derivados del curso normal de sus operaciones.

- Por otro lado, hay que considerar la **capacidad de la entidad para hacer frente al pasivo exigible**. A este respecto, hay que tener en cuenta que el principal activo de la sociedad, esto es, sus existencias en curso han venido experimentando desde el ejercicio 2015 una constante disminución, estimada a 31 de diciembre de 2018 en 16.095.881 euros y ha visto reducido su valor hasta un importe, a 31 de diciembre de 2018, de 76.477.516 euros. Es por todo lo anteriormente expuesto que, tanto la depreciación acumulada en el principal activo realizable que posee la sociedad, como el incremento paulatino del pasivo exigible, han provocado una acusada disminución de la solvencia financiera de la entidad. De persistir esta situación y en caso de una hipotética realización de sus existencias a valor de mercado, la sociedad no dispondría de liquidez suficiente para afrontar los pasivos generados en el curso de su actividad.

2. Grado de avance de las existencias en curso y sus efectos sobre la estrategia de financiación llevada a cabo por la entidad (epígrafe IX.2.3).

- La promoción contabilizada en el epígrafe “Existencias en curso” del activo del balance a 31 de diciembre de 2018, tiene pendiente de ejecutar actuaciones relativas al desvío de líneas de alta tensión y dotación de suministro eléctrico, por un importe estimado en al menos 13.875.000 euros. Sin la ejecución previa de las precitadas actuaciones, a fecha de finalización de la presente fiscalización no queda acreditada la puesta en condiciones de venta de las existencias en curso a 31 de diciembre de 2018 y con ello su capacidad real de generación de ingresos que permitan, no solo autofinanciar la gestión ordinaria de la entidad, incluyendo la carga financiera derivada de la deuda formalizada, sino también la culminación del proceso de urbanización.

Ejemplos en el informes de la SC:

En cuanto a la capacidad la sociedad para obtener financiación que le permita continuar su actividad hay que considerar, en primer lugar, el efecto que, **sobre la decisión de los potenciales inversores, ya sean estos sus propios socios o los mercados, va a tener la situación patrimonial de la entidad, caracterizada por el compromiso en el que se encuentra su solvencia financiera.**

Además, en el caso de que se opte por mantener el principal sistema de financiación utilizado hasta la fecha, basado en aportaciones de fondos por parte de sus socios, principalmente el Principado de Asturias y el Ayuntamiento de Gijón, habrá de tenerse en cuenta, por una parte, que son administraciones públicas sometidas a restricciones normativas en materia de presupuestos, estabilidad y endeudamiento y, por otra, que dichas administraciones ya tienen comprometidos desembolsos futuros a la sociedad en forma de préstamos participativos hasta el ejercicio 2023 por importes de 53.849.298 euros y 6.861.146 euros, respectivamente, por lo que podrían surgir dudas razonables en relación a la capacidad de las mismas para seguir formalizando en el futuro nuevos acuerdos de financiación a la Sociedad.

3. Respecto del riesgo derivado de la ejecución de un posible derecho de reversión (epígrafe X.2.4)

La expropiación llevada a cabo para la obtención de los terrenos de la ZALIA es una expropiación de naturaleza urbanística que, en consecuencia, se rige por la legislación aplicable en la materia. En virtud de esta, existe riesgo de que los afectados por la expropiación pudieran ejercer derecho de reversión sobre los terrenos, si se diera alguno de los supuestos contemplados en el artículo 47.2 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana.

La situación actual de inactividad por parte de ZALIA mantenida en el tiempo, podría llevar a la Sociedad a estar incurso en alguno de los supuestos recogidos en el citado artículo. Esta situación es especialmente de riesgo en el caso de los terrenos expropiados para la Fase II, sobre la que todavía no se ha empezado a urbanizar.