

TÍTULO:	EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO EN UN ENTORNO ACTUAL EN EVOLUCIÓN. CONSIDERACIONES EN LA AUDITORÍA SOBRE EL IMPACTO DEL COVID-19
AUTOR/ES:	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

ARMANDO M. CASAL

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO EN UN ENTORNO ACTUAL EN EVOLUCIÓN. CONSIDERACIONES EN LA AUDITORÍA SOBRE EL IMPACTO DEL COVID-19

El IAASB publicó una Alerta de Práctica del personal de auditoría en abril de 2020 sobre el concepto "Empresa en funcionamiento en el contexto actual en evolución - Consideraciones en la auditoría del impacto del COVID-19".

El autor, presenta a los lectores interesados comentarios sobre ese documento que ha sido preparado para resaltar las áreas de atención en el contexto actual al aplicar procedimientos relacionados con, y concluir respecto a, lo apropiado del empleo por la administración de la base contable de empresa en funcionamiento (negocio en marcha o empresa en marcha) de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

Todo ello se lo complementa con un esquema ordenado de la NIA 570 (Revisada) que trata esta problemática y, más aún, que resulta clave en el marco de la pandemia del nuevo coronavirus.

Los preparadores, los encargados de la gobernanza y los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esa publicación del IAASB para comprender las responsabilidades del auditor con relación a la empresa en funcionamiento, así como también cualquier modificación realizada en el informe del auditor con respecto a cualquier incertidumbre vinculada con empresa en funcionamiento.

I - INTRODUCCIÓN

Efectos e impacto de la pandemia

Los efectos del COVID-19 en la Argentina y su impacto en la actividad empresarial, si bien son inciertos y no fáciles de estimar, ya están teniendo graves consecuencias sobre la economía mundial y la mayoría de los países.

Como efecto general, al menos, se ha perturbado la actividad económica lo suficiente como para desacelerar considerablemente el crecimiento mundial. Su impacto económico está distorsionando la producción, creando problemas en la cadena de suministro y en el mercado, así como en la situación económico-financiera de las empresas y los mercados financieros.

La pandemia por el nuevo coronavirus ha transformado de forma imprevista y radical el escenario económico global. Gobiernos y empresas, de todos los países afectados han puesto en marcha medidas para paliar las consecuencias económicas y de negocios de una crisis que seguirá alterando el funcionamiento de las empresas.

Empresas ganadoras y perdedoras frente a la crisis

Conforme a los resultados de un estudio del primer trimestre de más de 150 empresas con un volumen de negocios superior a los tres mil millones de euros, el desplome de las bolsas y el camino a la recesión no significa que todos los sectores se hayan visto perjudicados por igual: más todavía, algunos salieron beneficiados por la pandemia.

Las multinacionales de Internet ocupan el primer puesto entre los grandes vencedores. Las ventas y el beneficio en el sector

aumentaron, gracias al impulso de los servicios con la nube y más comercio online. También, la pandemia ha generado un crecimiento sin precedentes para el sector de la gran distribución debido a la mayor demanda y al cambio de conducta de los compradores. La venta de alimentos, productos de higiene y para la salud aumentó notablemente, mientras que la venta de productos considerados menos esenciales cayó considerablemente.

El sector farmacéutico registro un fuerte impulso por la venta de antivirales y medicamentos para el sistema respiratorio, lo que compensó la caída de la demanda de otros medicamentos debido al menor número de consultas médicas fuera del COVID-19. Otro ganador es el sector de la electrónica, impulsado por un aumento de las ventas de semiconductores y microprocesadores.

Los grandes perdedores son el sector petrolero y de energía cuyo volumen de negocios bajó y sufrió pérdidas netas, debido al colapso de los precios del petróleo. Otro perdedor es el sector de la moda, ya que con la pandemia fue clasificado no esencial y las tiendas tuvieron que cerrar, lo que generó una fuerte caída del volumen de negocios. La epidemia también paralizó al sector de transportes. La industria automotriz registro una caída de las ventas y una muy fuerte reducción de las ganancias netas. Las multinacionales, que decidieron reducir sus inversiones en un promedio del 25% debido a la crisis, calculan que será un año muy difícil, con una caída de las ventas de cerca del 30-40%, según Mediobanca.

Con respecto a las PYMES en nuestro país, una encuesta reciente reveló que el 25% de las mismas no podrá pagar sueldos ni siquiera con ayuda del gobierno. Otro 6% está pensando en abandonar la actividad. La parálisis de gran parte de los sectores económicos producto de la cuarentena - que seguramente se extenderá bastante más de lo previsto - está provocando serias complicaciones en las empresas, especialmente en las entidades micro, pequeñas y medianas. El 54% de las firmas no están operativas y otro 36% trabaja apenas parcialmente.

Así quedó expuesto en una encuesta realizada por la Fundación Observatorio Pyme, en la cual se plantea que al nivel de liquidez históricamente bajo de las mipymes argentinas, se suma el agravante actual de la caída de las ventas y las dificultades en la cadena de pago. Las empresas más líquidas pertenecen a la actividad agropecuaria y otras actividades primarias, mientras que las menos líquidas, al sector de la construcción. Manufacturas, servicios y comercios se encuentran en una situación intermedia, indicó el informe.

Planes de continuidad del negocio

Los acontecimientos y circunstancias cambiantes obligan a las empresas a desarrollar una respuesta razonablemente estructurada para enfrentar distintos escenarios alternativos.

Los planes de negocio en marcha para administrar las principales variables relacionadas con la pandemia podrían focalizarse en considerar o replantear los siguientes factores principales:

- Determinar el impacto potencial actualizado que el COVID-19 puede tener en el negocio.
- Desarrollar planes de acción para los escenarios en los que la empresa se pueda ver involucrada.
- Gestionar un plan de comunicación efectivo con los distintos grupos de interés.
- Prever la forma en que se atenderán las prioridades, incluyendo las resultantes de las nuevas medidas del gobierno, para reducir el riesgo de interrupción de actividades.
- Asistir en la definición de procedimientos de excepción para seguir operando durante la contingencia observando los demás riesgos.
- Redefinir la política de administración financiera, manejo de caja y capital de trabajo.
- Desarrollar pronósticos y proyecciones de negocios.
- Evaluar fuentes alternativas viables de financiamiento.
- Definir la estrategia de negocio a seguir cuando se vaya paulatinamente superando esta pandemia.

Alertas del personal de auditoría del IAASB

En abril de 2020, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por su sigla en inglés) emitió un Alerta del Personal de Auditoría donde se desarrollan las "Consideraciones de auditoría por el impacto del COVID-19".

Ya habíamos considerado anteriormente las cuestiones relacionadas con la "Contabilización del Impacto del COVID-19 y las Evaluaciones de Empresa en Funcionamiento", escrito al cual nos remitimos.

NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

Trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría.

La Norma debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

II - IAASB ALERTA PRÁCTICA DEL PERSONAL DE AUDITORÍA SOBRE "EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO EN EL CONTEXTO ACTUAL EN EVOLUCIÓN. CONSIDERACIONES EN LA AUDITORÍA DEL IMPACTO DEL COVID-19"

Aspectos destacados del contenido

Muchos factores influyen en la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento, que incluyen a la industria y el área geográfica de las operaciones, la situación financiera de los clientes y proveedores, y la liquidez y solvencia financieras de la entidad. Como resultado de la pandemia del COVID-19 y el deterioro del ambiente económico relacionado, los menores ingresos y flujos de efectivo, podrían originar dudas acerca de la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones actuales o nuevas y respetar las cláusulas de protección de las deudas.

La Alerta de Práctica del Personal de Auditoría se centra en las implicancias de la pandemia del COVID-19 para el trabajo del auditor relacionado con empresa en funcionamiento (negocio en marcha o empresa en marcha) en una auditoría de estados financieros, incluyendo los posibles impactos sobre las siguientes cuestiones:

- Las respectivas responsabilidades de la gerencia y el auditor con relación a empresa en funcionamiento;
- Los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor y su evaluación del análisis de la gerencia sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;
- Periodos más allá de la evaluación de la gerencia;
- Los procedimientos adicionales requeridos cuando se identifican hechos o condiciones que pueden dar lugar a dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;
- Las implicancias para el informe del auditor o la consideración por el auditor de la Otra Información;
- Demoras significativas en la aprobación de los estados financieros.

Al completar el trabajo relacionado con empresa en funcionamiento en el contexto actual, el auditor deberá enfocarse en todos los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) Empresa en Funcionamiento, considerando las circunstancias específicas para la entidad antes de llegar a conclusión alguna. Al respecto, se amplifica la importancia de aplicar el escepticismo profesional cuando la gerencia ha determinado que no se espera que las actuales circunstancias tengan un impacto financiero significativo sobre la entidad y que no existen incertidumbres materiales relacionadas con la empresa en funcionamiento para la entidad.

1. Responsabilidades de la Gerencia y el Auditor

Responsabilidades de la gerencia

- Evaluar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Realizar un juicio en un momento acerca de los inciertos resultados futuros de eventos o condiciones.
- Efectuar y revelar juicios relevantes para el grado de incertidumbre asociado con el desenlace de un suceso o condición; el tamaño y la complejidad de la entidad, la naturaleza y condición de sus negocios y el grado en el cual se ve afectada por factores externos; y el futuro sobre la base de la información disponible al momento en que se realiza el juicio.

Responsabilidades del auditor

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de, y concluir sobre, lo apropiado del uso por la gerencia del principio contable de empresa en funcionamiento.
- Concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Emitir un informe apropiado.

Los potenciales efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor de detectar incorrecciones son mayores para los sucesos o condiciones futuras que pueden causar que la entidad deje de continuar como una empresa en marcha. La ausencia de cualquier referencia a una incertidumbre material acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento en el informe del auditor, no puede ser vista como una garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Con las circunstancias rápidamente cambiantes debido al COVID-19, es probable que ello afecte a cómo la gerencia y los auditores cumplan con sus respectivas obligaciones.

El auditor puede necesitar:

- Aplicar procedimientos de auditoría adicionales o mejorados para ser capaz de concluir sobre lo apropiado de la evaluación de la gerencia respecto de empresa en funcionamiento.
- Concretar procedimientos más robustos para ayudarlo en la conclusión en el actual contexto.
- Realizar cambios más frecuentes en su informe, dependiendo de la naturaleza y circunstancias de la entidad, bajo la forma de:
 - "Párrafos de Incertidumbre material relacionada con empresa en funcionamiento", según correspondiera.
 - Modificaciones a la opinión de auditoría (opinión calificada, adversa o abstención de opinión), según fuera necesario.
 - Cuestiones clave de auditoría, nuevas o mejoradas, cuando están incluidas en el informe de auditoría.

2. Procedimientos de valoración del riesgo y análisis de la evaluación de la gerencia

La NIA 570 (revisada) requiere que el auditor, cuando aplica procedimientos de valoración del riesgo, según lo requiere la NIA 315 (revisada), para considerar si existen sucesos o condiciones que pueden dar lugar a dudas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento, y analizar la evaluación de la gerencia de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Resulta probable que la pandemia de COVID-19 tenga implicaciones significativas para las economías y los mercados mundiales para ciertas industrias, como la hotelería, el comercio minorista y los viajes. La recesión dará como resultado un aumento significativo tanto en el volumen como en la gravedad de los eventos y condiciones que, en algunos casos, pueden poner en duda la capacidad de una entidad para continuar como una empresa en funcionamiento. Sin embargo, ello no significa necesariamente que exista automáticamente una incertidumbre material: el mayor riesgo de dudas significativas sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento dependerá más bien de la naturaleza y circunstancias de la entidad, incluida la industria en la que opera.

El documento brinda ejemplos de sucesos o condiciones, y sus correspondientes impactos potenciales sobre la evaluación de la gerencia de empresa en funcionamiento, y sobre las cuestiones potenciales para consideración del auditor cuando analiza las

evaluaciones de la gerencia. Estos sucesos o condiciones se refieren a lo siguiente:

- Pérdida de un mercado importante, clientes clave, ingresos, escasez de mano de obra.
- Deterioro significativo en el valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Deterioro significativo en el valor de los activos corrientes - inventario.
- Demora en el lanzamiento de nuevos productos o servicios.
- Fluctuaciones en el tipo de cambio.
- Medidas afectadas por la mayor incertidumbre.
- Riesgo crediticio de la contraparte para cumplir el contrato.
- La solvencia de la entidad.

3. Período más allá de la evaluación de la gerencia

La NIA 570 (revisada) establece que el auditor deberá consultar a la gerencia sobre su conocimiento de sucesos o condiciones, más allá del período de evaluación de la gerencia, que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

El período para el que se requiere la evaluación de la gerencia se establece en las normas de información financiera aplicables o se determina por ley y regulación si se requiere un periodo más largo. Dicha norma requiere que se use el mismo período a menos que el período sea inferior a 12 meses, en cuyo caso el auditor debe solicitar que la gerencia extienda su evaluación a 12 meses desde la fecha de los estados financieros.

Aunque los sucesos o condiciones a más largo plazo, más allá del periodo de evaluación de la gerencia, pueden ser más difíciles de identificar en las circunstancias actuales, es probable que la pandemia del COVID-19 afecte significativamente a muchas entidades como la interrupción a más largo plazo de las cadenas de suministro. Esto puede conducir a una interrupción a corto plazo, pero también a una incapacidad a más largo plazo para procesar o cumplir pedidos si las cadenas de suministro tardaran en recuperarse. Los auditores pueden considerar cómo la gerencia está tratando de resolver los problemas de dichas cadenas de suministro, qué alternativas pueden existir y la oportunidad de cualquier posible resolución.

4. Procedimientos adicionales cuando se identifican sucesos o condiciones

La NIA 570 (revisada) establece que si se han identificado sucesos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento ("incertidumbre material") mediante la realización de procedimientos de auditoría adicionales, incluida la consideración de factores atenuantes.

Como es probable que la pandemia COVID-19 provoque sucesos y condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento, también es más probable que los auditores necesiten realizar procedimientos adicionales. Además, el auditor también puede querer considerar si la gerencia ha:

- Desarrollado e implementado acciones y procesos para que puedan continuar operando un ambiente de control efectivo, en particular cómo se han abordado los informes clave y otros controles significativos en circunstancias cambiantes.
- Considerando cómo garantizarán información confiable y relevante, de forma continua, para gestionar las operaciones futuras, incluido el flujo de información financiera de otras partes del negocio (sucursales y divisiones).

El documento presenta ejemplos de procedimientos de auditoría adicionales requeridos, en su relación con ciertos procedimientos de auditoría ejemplificativos y el enfoque del auditor en las circunstancias actuales.

5. Implicancias para el informe del auditor

La NIA 570 (revisada) requiere a los auditores:

- Evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a, y para concluir sobre, la idoneidad del uso por parte de la gerencia de la base contable de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros.
- Concluir con base en la evidencia obtenida si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Si bien el impacto de la pandemia de COVID-19 puede amplificar los eventos o condiciones que dan lugar a modificaciones en el informe o la opinión del auditor, no significa en sí mismo que una modificación sea inevitable, ya que esto dependerá de los hechos y circunstancias de cada entidad.

Revelación relacionada con empresa en funcionamiento

El marco de información financiera aplicable establece los requerimientos de revelación específicos relacionados con empresa en funcionamiento de la entidad, incluidos los juicios y supuestos importantes. Por lo general, se requieren revelaciones específicas cuando la gerencia concluye que existe una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (por ejemplo, durante un período de 12 meses a partir de la fecha de los estados financieros). Además, también se pueden requerir otras revelaciones sobre los riesgos, tal como la forma en que la gerencia administra sus riesgos de liquidez y crédito.

En las circunstancias actuales, dada la incertidumbre sobre las perspectivas inmediatas para muchas entidades, los estados financieros auditados muy probablemente incluirán revelaciones ampliadas sobre eventos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

También, puede haber circunstancias en las que los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable pueden requerir revelaciones adicionales para lograr una presentación razonable.

La NIA 570 (revisada) requiere que el auditor determine si los estados financieros proveen una revelación adecuada acerca de los sucesos o condiciones identificados relacionados con la empresa en funcionamiento y, si fuera aplicable, los planes de la gerencia al respecto.

El nivel de revelación requerido dependerá de los hechos y circunstancias de cada entidad puesto que no todas las entidades se ven afectadas por el entorno actual en evolución en la misma medida o de la misma manera. El auditor emplea el juicio profesional para determinar la idoneidad de las revelaciones y las implicaciones de revelaciones inadecuadas sobre la opinión del auditor o dentro del informe del auditor.

Implicancias sobre el informe de auditoría

Las posibles implicaciones para el informe de auditoría, basadas en el juicio del auditor, a la luz de los hechos y circunstancias, en caso de que se identifiquen dudas sobre la empresa en marcha se resumen en una tabla contenida en el documento, donde se consignan las relaciones entre la conclusión del auditor basada en la evidencia de auditoría obtenida, el impacto sobre el informe de auditoría, y las referencias a la NIA 570 (revisada), cuyo Anexo además provee ejemplos ilustrativos de informe de auditoría relacionados con empresa en funcionamiento.

Al considerar las implicaciones en el informe de auditoría, el auditor también considera si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para poder concluir sobre la evaluación de la gerencia de empresa en funcionamiento. Si el auditor no pudiera obtener tal evidencia en el entorno actual, debe determinar el efecto en su informe de acuerdo con la NIA 705 (revisada), Modificación a la opinión en el informe del auditor independiente.

Los informes de auditoría se abordan de manera más general en una Alerta de personal separada: Informe de auditoría en el entorno actual en evolución - Consideraciones de auditoría debido al impacto de COVID-19.

Cuestiones clave de auditoría

Los asuntos o cuestiones clave de auditoría se incluyen en el informe de auditoría de acuerdo con la NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente, para centrarse en aquellos asuntos que, a juicio del auditor, fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual.

Un asunto que da lugar a una incertidumbre material relacionada con empresa en funcionamiento es, por su naturaleza, un asunto clave de auditoría, como se contempla en dicha NIA 701. En el entorno actual también es probable que, para algunas entidades, se necesiten juicios significativos del auditor con respecto a sus conclusiones sobre el uso por la gerencia de la base contable de empresa en funcionamiento, y que por lo tanto puede determinarse como un asunto clave de auditoría.

La comunicación de asuntos clave de auditoría no es un sustituto de la presentación de informes de acuerdo con la NIA 570 (Revisada) cuando existe una incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento. La NIA 701 explica que los asuntos que dan lugar a una opinión modificada de acuerdo con la NIA 705 (revisada) o una incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento de acuerdo con la NIA 570 (revisada), no deberá describirse en la sección "Asuntos clave de auditoría" del informe del auditor.

Comunicación con los encargados del gobierno corporativo

La NIA 570 (revisada), establece los requerimientos para la comunicación con los encargados del gobierno corporativo cuando se identifican eventos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La comunicación requerida incluye si los eventos o condiciones constituyen una incertidumbre significativa, la idoneidad del uso por la gerencia de la base contable de empresa en funcionamiento, la idoneidad de las revelaciones relacionadas en los estados financieros y las implicaciones para el informe del auditor, cuando corresponda.

Es probable que las comunicaciones regulares y efectivas con dichos encargados del gobierno corporativo sean aún más importantes en el entorno actual. El impacto de la pandemia COVID-19 en las entidades está cambiando rápidamente. Los eventos están ocurriendo a un ritmo tal que las consideraciones hechas pueden no ser válidas incluso poco tiempo después de haber sido incorporadas en las evaluaciones de la gerencia o del auditor. El auditor debe considerar cómo él o la gerencia planea comunicarse con los encargados del gobierno de manera oportuna, con respecto a los informes y otros asuntos que deben comunicarse.

Impacto potencial sobre las consideraciones del auditor en relación con la Otra Información de acuerdo con la NIA 720 (revisada), Las responsabilidades del auditor relacionadas con la otra información.

Algunas jurisdicciones pueden requerir informes adicionales dentro de la "Otra Información" en el informe anual. En algunas de ellas, la gerencia puede necesitar comentar sobre la viabilidad o estrategia a largo plazo de una entidad.

Las responsabilidades del auditor relacionadas con esa otra información están contenidas en la NIA 720 (Revisada), incluso cuando los asuntos se revelan en dicha "Otra información" relacionada con la empresa en funcionamiento, la viabilidad o la estrategia de una entidad. Mientras lee la otra información el auditor debe, entre otras cuestiones:

- Considerar si existe una inconsistencia significativa entre la otra información y los estados financieros. Como base para esta consideración, el auditor comparará los montos seleccionados u otros elementos en la otra información (que se pretende que sean los mismos que, para resumir o proporcionar mayor detalle en los estados financieros) con dichos montos u otros elementos en dichos estados financieros; y
- Considerar si existe una inconsistencia significativa entre la otra información y el conocimiento del auditor obtenido en la auditoría, en el contexto de la evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones alcanzadas en la auditoría.

La NIA 720 (revisada), explica la respuesta del auditor, incluyendo la determinación de las acciones apropiadas, si se identifica una inconsistencia significativa o cuando el auditor concluye que existe una incorrección significativa en la otra información.

6. Demoras significativas en la aprobación de los estados financieros

La NIA 570 (revisada), requiere que si hay un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por parte de la gerencia o de los encargados del gobierno corporativo después de la fecha de los estados financieros, el auditor deberá preguntar los motivos del retraso. Si el auditor cree que la demora podría estar relacionada con eventos o condiciones relacionados con la evaluación de empresa en funcionamiento, el auditor deberá realizar los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, así como también considerar el efecto sobre la conclusión del auditor con respecto a la existencia de una incertidumbre material.

La pandemia de COVID-19 puede ser un factor que contribuya a un retraso en la aprobación de los estados financieros, y algunas jurisdicciones ya permiten extensiones a los plazos de presentación. Si se produce un retraso significativo, los auditores deben considerar los requerimientos de la NIA 570 (revisada) y garantizar que la comunicación con la gerencia y los encargados del gobierno corporativo permanezca abierta y efectiva, permitiendo que tanto los auditores como dichos encargados del gobierno corporativo cumplan con sus respectivas responsabilidades a pesar de los importantes retrasos en la aprobación de los estados financieros.

7. Documentación

La NIA 230, "Documentación", requiere que el auditor documente la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida, así como los asuntos importantes que surjan durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto, y juicios profesionales significativos hechos para alcanzar esas conclusiones.

En consecuencia, se espera que los procedimientos de auditoría con respecto a empresa en funcionamiento se documenten para explicar cómo se han determinado las conclusiones del auditor, y que constituirán la base para el informe del auditor, incluidas las modificaciones a la opinión u otros cambios necesarios para el informe de auditoría.

III - ESQUEMA DE LA NIA 570 (REVISADA) SOBRE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

Exposición ordenada de las cuestiones esenciales

NIA 570 (Revisada)	EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO
Alcance Principio contable Responsabilidad de la valoración de empresa en funcionamiento	<ul style="list-style-type: none"> - La Norma trata las responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros en relación con la empresa en funcionamiento (EF) y las implicancias para la auditoría. - Cuando se aplica el principio contable de EF, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una EF y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. - La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como EF implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, acerca de los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. - Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuado y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección del principio contable de EF para la preparación de los estados financieros, así como concluir sobre la base de la evidencia obtenida, si existe alguna incertidumbre material, con respecto a la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento.
Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> - Los objetivos del auditor externo son: <ol style="list-style-type: none"> a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo apropiado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de EF para la preparación de los estados financieros; b) Concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF; c) Informar de conformidad con la NIA 570 (revisada).
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	<ul style="list-style-type: none"> - Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, de conformidad con la NIA 315 (revisada), el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF. - Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de dicha capacidad y: <ol style="list-style-type: none"> a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor lo discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones, que individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos o condiciones; o b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de EF e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones, que individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF. - El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante una posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

<p>Evaluación de la valoración realizada por la dirección</p>	<ul style="list-style-type: none"> - El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como EF. - Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como EF, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración (no inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros), de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si estas especifican un período más amplio. - Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultados de la auditoría.
<p>Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF ("incertidumbre material" mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: <ul style="list-style-type: none"> a) cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como EF, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración. b) la evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la EF, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. c) cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a acciones futuras: (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas. d) la consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración. e) la solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes.
<p>Conclusiones del auditor</p>	<ul style="list-style-type: none"> - El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de EF para la preparación de los estados financieros. - Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su 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: (a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel, o (b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de incumplimiento. - Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material: si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de EF es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones, que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y (b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF y que, por lo tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios. - Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material: si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará, si teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones.
<p>Implicaciones para el informe de auditoría</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento: si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de EF, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa). - Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese

	<p>a la existencia de una incertidumbre material: (1) se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros: si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con Empresa en funcionamiento" para: (a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros; y (b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión; (2) no se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros: si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor (a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, y (b) en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión; (3) falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración: si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría.</p>
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	<p>- Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad (NIA 260- revisada), el auditor se comunicará con ellos acerca de los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF. Dicha comunicación con los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente: (a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material; (b) si es adecuada la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de EF para la preparación de los estados financieros; (c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros; y (d) en su caso, las implicaciones para el informe de auditoría.</p>
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros	<p>- Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de EF, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, antes descritos, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material.</p>
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	<p>- Nos remitimos a los lineamientos más detallados (párrafos A1 al A-35) expuestos en la NIA 570 (revisada). - En un apéndice de la guía que acompaña a la Norma se brindan ilustraciones de los Informes del auditor con relación a la problemática de Empresa en Funcionamiento. - La NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por el auditor independiente, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Dicha NIA reconoce que, cuando es de aplicación, las cuestiones relacionadas con Empresa en funcionamiento se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, y explica que una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF es, por su propia naturaleza, una cuestión clave de la auditoría.</p>

IV - BIBLIOGRAFÍA

- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board): "Going Concern in the Current Evolving Environment - Audit Considerations for the Impact of COVID-19", Staff Audit Practice Alert, April 2020.
- Casal, Armando Miguel: "Contabilización del Impacto del COVID-19 y las Evaluaciones de Empresa en Funcionamiento", ERREPAR - Contabilidad y Administración - Novedades N° 1372, 7/5/2020.
- IAASB, International Standard on Auditing 570 (Revised): "Going Concern".
- Estudio del centro de investigación del banco italiano Mediobanca: "Cuáles son las grandes empresas ganadoras y perdedoras frente a la crisis del coronavirus", 13/05/2020.
- Subelet, Carlos J.: "Empresa en Marcha en el Contexto Actual en Evolución - Consideraciones en la Auditoría del Impacto del COVID-19", IAASB Alerta Práctica del Personal de Auditoría de Abril 2020 traducido al español.
- Donato, Natalia: "Comentarios sobre la encuesta de la Fundación Observatorio Pyme", Infobae Económico, 08/04/2020.
- Casal, Armando M.: "El Deber de Enfatizar el Escepticismo Profesional en la Auditoría", Contabilidad y Administración", ERREPAR,

Novedad N° 1374, 11/05/2020.

Cita digital: EOLDC103241A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.