



Serie OPINIONES FIASEP

Nº 1/2020

“El impacto del COVID-19 en la auditoría de cuentas de los estados financieros de 2019 de las administraciones y entidades públicas”

Ignacio Cabeza del Salvador
Patrono de la Fundación Fiasep

Abril, 2020

Antecedentes

A finales de diciembre de 2019, la República de China alerta oficialmente a la Organización Mundial de la Salud (OMS) de la existencia de una extraña neumonía que había contagiado a diversos ciudadanos en la región de Wuham. El 9 de enero de 2020, muere el primer ciudadano chino contagiado; a finales de ese mes, el número de ciudadanos chinos afectados asciende a 8.000 enfermos y a 170 el número de fallecidos. El 30 de enero, la OMS declara la emergencia sanitaria mundial; el 11 de marzo la citada organización eleva la situación a pandemia internacional ocasionada por el COVID-19, pandemia que actualmente afecta prácticamente a todos los países (a día de hoy, más de dos millones de personas contagiadas, en torno a 150.000 fallecidas y medio millón de recuperadas)

En nuestro país, el 31 de enero de 2020, se diagnostica el primer caso de contagio de coronavirus; el 3 de marzo, se informa del primer fallecido. La primera norma legal que se publica en España es el 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 situación actual es de sobra conocida por el lector, por lo que no insistiremos sobre el drama social y humano que está provocando tal pandemia en nuestra sociedad.

Como aspecto que también queremos destacar es que nos encontramos en un entorno totalmente globalizado y que cualquier acontecimiento, aunque inicialmente tenga una incidencia local, puede acabar afectando de una manera global y con importantes efectos en los ámbitos sanitarios, sociales, económicos, de recursos naturales, etc. La actual crisis nos plantea una situación totalmente nueva y en un escenario de gran incertidumbre; en definitiva, nos encontramos o enfrentamos ante un suceso impredecible de gran impacto (los llamados “cisnes negros”), inexistente hace unos pocos meses y con fuerte incidencia en las decisiones económico-sociales de los distintos sectores.

Estos acontecimientos, además de estar afectando de forma significativa a la vida y salud de los ciudadanos, están teniendo y van a tener un impacto muy relevante en la economía de nuestro país y, por ende, en sus administraciones públicas. Y nuevamente va a poner a prueba la capacidad de la auditoría pública como herramienta para garantizar la transparencia en la gestión pública, principio que sintetiza la amplia relación de principios que han de caracterizar la actividad económico-financiera pública, es decir, legalidad, eficiencia, economía, ética, equidad y solidaridad.

Las siguientes líneas plantean los retos de la auditoría de las administraciones públicas ante la actual doble crisis, sanitaria y económica; en concreto, ese centran en la auditoría de cuentas de los estados financieros de nuestras administraciones y entidades públicas a 31 de diciembre de 2019.

Impacto en la auditoría sobre los estados financieros cerrados a 31 de diciembre de 2019

Centrándonos en la auditoría, destacamos que el ICAC publicó en su web el pasado día 25 de marzo un comunicado de la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de

Audidores (COESA) sobre el efecto que la pandemia del COVID-19 puede producir en el trabajo de los auditores. En este contexto, destaca que los auditores deben tener en cuenta los efectos de la pandemia especialmente en las siguientes áreas:

- La obtención de evidencia apropiada suficiente.
- La evaluación de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Los hechos posteriores.
- La información y divulgación de los efectos.

Por otra parte, el ICAC ha emitido el 2 de abril una respuesta a diversas consultas planteadas por las corporaciones de auditores, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y REA Auditores, derivadas de los efectos del RD-L 8/2020 en la auditoría de cuentas y referidas especialmente a los plazos de formulación de cuentas anuales y a su auditoría en la actual situación de crisis.

Con los precedentes anteriores, y ante la auditoría/fiscalización de los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 de una administración/entidad pública, el auditor deberá tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos derivados del impacto de la actual crisis sanitaria y económica:

1º. Los **plazos para la formulación de las cuentas anuales** cerradas a 31 de diciembre de 2019 se han modificado en los siguientes supuestos:

- Entidades de derecho público del sector público estatal. Si como resultado de la situación de estado de alarma no pudieran cumplir con los plazos legales previstos y previo acuerdo y comunicación a la IGAE, quedarán suspendidos dichos plazos desde la declaración del estado de alarma, reanudándose su cómputo cuando desaparezca dicha circunstancia o ampliándose el plazo previsto en un periodo equivalente al de la duración efectiva del estado de alarma (art. 48.1 del RD-L 11/2020)
- Cuenta general de la Entidad Local y entidades de derecho público pertenecientes al sector público local: Les será de aplicación las previsiones temporales contempladas en el párrafo anterior. (art. 48.3 del RD-L 11/2020). También se contempla para los órganos colegiados locales, la celebración de sesiones y la adopción de acuerdos a distancia por medios electrónicos y telemáticos, siempre que sus miembros participantes se encuentren en territorio español y quede acreditada su identidad (disposición final tercera del RD-L 11/2020).
- Igualmente son aplicables las previsiones del citado art.48.1 para la remisión de las cuentas y del resto de información financiera al Tribunal de Cuentas.
- El citado art. 48 podrá ser de aplicación supletoria para el sector público autonómico, salvo que la comunidad autónoma apruebe una regulación específica o propia.

2º. Un replanteamiento o adaptación de la **planificación de la auditoría de cuentas**, teniendo en cuenta, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1300 y la GPF-OCEX 1300, los

posibles efectos materiales de la pandemia en las cuentas anuales de la entidad, los riesgos observados en trabajos anteriores, la evaluación de riesgos sobre la cuestión efectuada por el gobierno de la entidad, posible cambio en la cuantificación de la importancia relativa y, en su caso, un diseño de procedimientos de auditoría alternativos a aplicar para verificar la nueva información y los nuevos riesgos detectados. Asimismo implica un incremento del escepticismo del auditor público.

Ante la complejidad de la actividad de determinadas entidades, convendría diseñar un equipo con personal especialmente capacitado y planificar, en su caso, el apoyo de profesionales expertos en concretas funciones.

En definitiva, tal y como señala la comunicación del REA Auditores, los auditores, como principio general, deben de considerar como obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada; en la actual situación de crisis y según sus efectos sobre la entidad, es necesario replantearse el enfoque de la auditoría y desarrollar procedimientos alternativos para analizar los nuevos riesgos detectados.

Igualmente sería conveniente que el auditor público comunicara a la entidad la importancia de que, las cuentas anuales de 2019 a formular, incluyeran, atendiendo al principio de transparencia, toda la información relevante sobre el impacto de la pandemia en su actividad.

Finalmente señalamos que, en la precitada contestación del ICAC a las cuestiones planteadas por las corporaciones privadas, se insiste en que son plenamente aplicable a la formulación de las cuentas anuales en la situación actual de pandemia, las reglas generales previstas en la normativa contable “*en relación con riesgos e incertidumbres, valoración de activos y pasivos y de hechos posteriores al cierre del ejercicio...*”

3º. La **evaluación de riesgos** derivados de esta situación deberá ser reconsiderada de forma permanente durante la auditoría, tal y como se establece básicamente en la NIA-ES-SP 1315, GPF-OCEX 1315, GPF-OCEX 1316 y GPF-OCEX 1317.

Ante la actual situación de crisis, y de acuerdo con las anteriores normas técnicas, tenemos que tener presente, entre otros aspectos, los siguientes

- Las entidades públicas están expuestas a efectos globales y la evaluación de riesgos debe impregnar a toda la organización y a todo su personal.
- Los riesgos deben analizarse tanto desde la perspectiva interna de la entidad como de la visión externa a la misma, contemplando cualquier incidencia que pueda afectar a los interesados/destinatarios de las cuentas públicas.
- El impacto del COVID-19 puede generar nuevas áreas de riesgo especiales a las que se deberá prestar una dedicación relevante.
- Hay que actualizar y adaptar a las actuales circunstancias la evaluación de riesgos efectuadas en auditorías de ejercicios anteriores.
- Las situaciones de crisis pueden resultar propicias para incrementar el riesgo de incorrección material en general y de fraude, en particular.

- Aumentar los procedimientos sobre hechos posteriores.

El auditor público, al planificar su auditoría, debe realizar un análisis/valoración de los riesgos de auditoría que pueden existir al ejecutar el trabajo y al emitir su informe. Teniendo en cuenta ese análisis debe diseñar un conjunto de procedimientos de forma que los riesgos queden reducidos a un nivel aceptable a la hora de emitir el informe de auditoría.

Se debe incrementar las indagaciones ante la dirección/responsables de la entidad que, a juicio del auditor, puedan aportar o disponer de información que facilite la identificación de riesgos en todos las áreas de la entidad (laboral, fiscal, recursos humanos, legal, financiera, responsabilidad social, etc.); resulta preciso documentar adecuadamente tales indagaciones.

Como riesgos de especial impacto en una administración pública, señalamos, por ejemplo, los siguientes:

- Paralización de su actividad por motivos legales
- Impacto sobre la aplicación del principio de gestión continuada.
- Cambios regulatorios
- Falta de disponibilidad de personal por limitaciones al acceso al puesto de trabajo o por enfermedad
- Tensiones de liquidez
- Reducción relevante en la recaudación tributaria.
- Concesión de aplazamientos y fraccionamientos
- Morosidad
- Reconocimiento de ingresos no soportados
- Incremento de gasto social y de concesión de ayudas y subvenciones
- Problemas de acceso a financiación
- Deterioros de activos y pasivos
- Ruptura de la cadena de suministros, entre ellos, los sanitarios.
- Problemas de logística
- Indemnizaciones por suspensión y/o cancelación de contratos u otros compromisos con terceros.
- Validez de estimaciones
- Contabilidad creativa, manipulación contable y fraude
- Expedientes de regulación de empleos, tanto temporales como permanentes
- Ciberseguridad y teletrabajo
- Incumplimiento de las reglas fiscales de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera
- Cobertura de seguros

4º. Principio de **gestión continuada/empresa en funcionamiento**

En el marco contable público resulta preciso revelar en los estados financieros las situaciones que puedan ser indicativas de dudas sobre la aplicación del principio de gestión continuada. La entidad auditada ha de incluir referencia, en su caso, a los

factores causantes y mitigantes de la duda de su continuidad y, en la hipótesis extrema, a la consideración de que no utiliza el principio de gestión continuada.

De acuerdo con los planteamientos que contempla NIA-ES-SP 1570 R, el auditor tendrá en cuenta el factor de la continuidad al evaluar los riesgos a lo largo de la auditoría. Si la entidad auditada ha hecho la valoración (estudio de impacto), la revisará y tendrá en cuenta tanto el periodo de doce meses a partir del cierre de las cuentas (puede incrementarse, si hay factores que generan dudas, más allá del periodo indicado) como la documentación que contenga los factores. Si no ha sido realizada tal valoración, indagará ante la entidad la posible existencia de factores que puedan generar dudas en la continuidad.

Una vez efectuada el análisis sobre los posibles impactos del COVID-19 sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad, nos podemos encontrar con las siguientes situaciones (adaptadas de las comunicaciones emitidas sobre la cuestión por las corporaciones privadas de auditores) siempre que existan o se detecten impactos o posibles impactos del coronavirus y todavía no se hayan formulado las cuentas anuales:

- Existen dudas significativas, no resultando de aplicación el principio de gestión continuada: las cuentas anuales deben formularse bajo el principio de entidad en liquidación o en cese de actividad.
- Existen dudas significativas, pero sí resulta adecuada la aplicación el principio de gestión continuada: en la memoria debe revelarse información sobre las principales circunstancias que generan tales dudas sobre la continuidad de la entidad y los planes de la dirección para mitigarlos/afrontarlos.
- Existen impactos relevantes que, si no se aporta información al respecto, puede verse distorsionada la capacidad del usuario de las cuentas anuales: en la memoria debe incluirse información al respecto con una estimación de sus efectos o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizarla.

Si se han formulado ya las cuentas anuales con anterioridad al estado de alarma y no se han incluido en ellas los posibles impactos del COVID-19, como norma, debería procederse a su reformulación.

5°. Hechos posteriores

Tanto la NIA-ES-SP 1560 como la GPF-OCEX 1560 tratan de la responsabilidad que, en una auditoría de cuentas, tiene el auditor público con respecto a los hechos posteriores acontecidos con posterioridad al cierre de cuentas.

Además, tal como señala la GPF-OCEX 1560, los auditores del sector público pueden considerar también los hechos sobrevenidos que:

- a. Influyan en la capacidad de la entidad pública para cumplir sus fines u objetivos.
- b. Incidan en la presentación de cualquier información sobre la gestión de la entidad pública en los estados financieros.

- c. Deriven de actuaciones del poder legislativo y otros órganos competentes, cuando dichas actuaciones requieran la realización de ajustes o revelación de información en los estados financieros, y su efecto en el informe de auditoría.

En definitiva, el auditor público tendrá que valorar, si de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y las normas técnicas de auditoría, dicha información, en el caso de producirse, tiene que revelarse en las cuentas por formular.

En primer lugar conviene precisar que los acontecimientos relativos al coronavirus llegaron a España y al resto de Europa a partir de enero de 2020. Por tanto, la primera cuestión a dilucidar o resolver es si se trata de un hecho que ya existía antes del cierre del ejercicio a 31 de diciembre de 2019 o, por el contrario, es un hecho que ha sobrevenido después del citado cierre contable. En nuestra opinión, coincidente con las instituciones europeas de contabilidad y auditoría, estaríamos en esta segunda situación dado que se considera que el impacto en Europa surge como consecuencia de la declaración de emergencia sanitaria internacional el 30 de enero de 2020, puesto que a 31 de diciembre de 2019 había pocos casos de contagios y muy limitados geográficamente. Por tanto estaríamos frente a un hecho posterior no ajustable dado que se deben a condiciones que no existían al cierre del ejercicio.

Además nos encontraríamos, en segundo lugar, ante unos hechos acontecidos entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de emisión del informe de auditoría.

En definitiva, el impacto del coronavirus no es un hecho que requiera ajuste en las cifras de las cuentas anuales del 31 de diciembre de 2019. Ahora bien, ello no implica que no deba revelarse, en su caso, información precisa en la memoria sobre la estimación material de los efectos o impacto de la epidemia sobre la actividad de la entidad pública. En este supuesto, el auditor público tendrá que aplicar procedimientos de auditoría específicos que permitan verificar esa información adicional.

Además de su impacto sobre la aplicación del principio de gestión continuada ya comentado, estos hechos posteriores pueden afectar, entre otros, a los siguientes aspectos:

- Estimaciones contables y valor razonable
- Deterioros de activos
- Valoración de existencias
- Liquidez
- Deterioro de cuentas a cobrar
- Acuerdos contractuales
- Planes de reestructuración
- Consideraciones fiscales
- Requisitos de subvenciones recibidas
- Reclamaciones de seguros
- Descubrimientos de fraudes

Atendiendo al momento de la formulación de las cuentas anuales, podemos encontrarnos en:

- a. Hechos que han ocurrido antes de la formulación de las cuentas y que, por su relevancia y/o incidencia sobre la imagen fiel, han de ser considerados por la dirección de la entidad en tal formulación. En el supuesto que el auditor verifique que tal acción no se ha realizado, expresará una opinión modificada (con salvedades o desfavorable).
- b. Hechos relevantes ocurridos después de la formulación de las cuentas y que exigirían una reformulación de los estados financieros; en caso de no ser reformuladas, el auditor expresará una opinión modificada (con salvedades o desfavorable). Si se produce tal reformulación incluyendo los hechos puestos de manifiesto por el auditor, se emitirá, con carácter general, otro informe de auditoría que acompañe a las cuentas reformuladas; en este nuevo informe incluirá un párrafo de énfasis y de otras cuestiones que expliquen el hecho posterior que ha obligado a la reformulación de los estados financieros.

Finalmente y en función de la materialidad del citado impacto en la actividad de una entidad pública, se deberá dar una mayor relevancia en la auditoría al área de hechos posteriores, aumentando los análisis y los procedimientos de auditoría para dar respuesta a los nuevos riesgos detectados. Entre estos procedimientos podemos mencionar la utilización del trabajo de expertos en determinadas materias.

6º. La complicada **situación financiera** a la que pueden verse avocadas nuestras administraciones, obligan al auditor a un examen exhaustivo de las principales magnitudes presupuestarias y de contabilidad nacional del ejercicio de 2019. Así, se centrará principalmente en:

- Resultado presupuestario y necesidad/capacidad de financiación.
- Remanente de tesorería y análisis de situación de la tesorería, nivel de liquidez y existencia de tensiones en la misma.
- Capacidad de la entidad para acceder a fuentes de financiación.
- Existencia de pérdidas sobrevenidas.
- Seguimiento del plazo medio de pago a proveedores, por su incidencia en la situación económica general.
- Para el caso de entidades locales, además, la cuantificación del superávit del ejercicio de 2019, ante la posibilidad, contemplada en el art. 3 del RD-L 8/2020, de destinar hasta un 20 por ciento de su importe para financiar gastos de inversión incluidos en la política de gasto 23, “Servicios Sociales y promoción social”¹, así como, excepcionalmente, determinadas prestaciones en gasto corriente al objeto de hacer frente al impacto económico y social causado por el

¹ Se imputarán a esta política de gasto los llevados a cabo por la EELL para desarrollar la asistencia social primaria: la promoción de la igualdad de género, promoción y reinserción social de marginados, así como para la gestión de los servicios sociales; prestación de servicios a personas dependientes y de asistencia social, residencias de ancianos y otros de naturaleza análoga; la evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social. También se incluirán las transferencias finalistas a entidades y familias que colaboren en la consecución de estos fines.

COVID-19; esta posibilidad se desarrolla posteriormente, regulando su procedimiento, en el art. 20 del RD-L 11/2020.

Todo ello independientemente de la posible “relajación” sobre los límites de gasto y de deuda que impone actualmente la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

7º. Otros aspectos que pueden afectar a las auditorías de las **sociedades públicas**. Señalamos:

- Celebración de los órganos de gobierno, consejos de administración, junta de accionistas, patronatos de fundaciones, etc. por vías telemáticas así como la adopción de los acuerdos pertinentes. Se verificará el cumplimiento de una serie de requisitos tales como que todos sus miembros dispongan de acceso a esas vías, se reconozca adecuadamente su identidad, utilización del correo electrónico para la remisión de las actas, etc. (art. 40.1 y 2 del RD-L 8/2020).
- Se amplía el plazo para la formulación de las cuentas anuales de 2019 hasta tres meses después de la finalización del estado de alarma, aunque se sigue admitiendo la validez de las cuentas formuladas dentro del citado estado. (art. 40.3 del RD-L 8/2020).
- Si a la fecha de declaración del estado de alarma o durante el mismo, el órgano de gobierno o de administración hubiera formulado las cuentas de 2019, se amplía el plazo en dos meses desde la finalización del citado estado para su verificación contable, tanto si se trata de auditoría obligatoria como voluntaria. (art. 40.4 del RD-L 8/2020). Esta ampliación de plazo no será de aplicación si la formulación de las cuentas se efectúa después del estado de alarma.
- Las modificaciones que introduce el RD-L 8/2020 solo son aplicables a la auditoría de las cuentas anuales, no afectando, en consecuencia, a los trabajos de auditoría que se refieran a estados financieros que no sean cuentas anuales.
- Aquellas sociedades públicas que, habiendo formulado sus cuentas anuales de 2019, convoquen la junta general ordinaria a partir de la entrada en vigor del RD-L 8/2020, podrán sustituir la propuesta de aplicación del resultado contemplado en la memoria por otra propuesta, siempre que se justifique tal modificación en la situación creada por el COVID-19 (art. 40.6 bis del RD-L 8/2020).
Si la junta general ya estuviera convocada a la entrada en vigor de dicho RD-Ley, el órgano de administración puede optar por proponer el diferimiento de la decisión sobre tal propuesta de aplicación a una junta posterior. En este supuesto, además de la justificación por el impacto del coronavirus, se acompañará de un escrito del auditor de cuentas en el que este indique que no habría modificado su opinión de auditoría si hubiera conocido en el momento de su firma la nueva propuesta. (art. 40.6 bis del RD-L 8/2020).
- En las auditorías de cuentas anuales consolidadas de grupos se deberá tener en cuenta principalmente, tal como indica el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, los siguientes aspectos:

- Identificación de auditorías de los componentes afectados por el coronavirus.
- Categorización de los componentes afectados: significativos y no significativos.
- Entendimiento del impacto en el componente: impacto del coronavirus en la organización e interlocutores del auditor (responsables de gobierno, dirección y personal clave para la auditoría) y medidas adoptadas por ellos o desde los responsables de gobierno y dirección del grupo para garantizar la continuidad del reporte de información financiera y la auditoría del componente.
- Revisión del estado del trabajo planificado para el componente y alternativas sobre el trabajo pendiente de realizar.
- Evaluación y utilización de técnicas de revisión y supervisión telemáticas, acceso en remoto a papeles de trabajo del componente, etc.
- Evaluación del posible retraso en los calendarios de reporte de información entre el componente y del auditor.

8°. En función de la duración del estado de alarma y de la evolución de la pandemia y del confinamiento, se pueden introducir o generar **alteraciones de la práctica habitual** in situ de las auditorías por problemas originados en la organización e interlocución habitual tanto del ente auditado como del fiscalizador. Nos estamos refiriendo básicamente a las bajas médicas de personal clave de la entidad auditada y/o del auditor, a la imposibilidad física de desplazamiento y de acceso a las oficinas, problemas con la confirmación de terceros, validez de los documentos firmados digitalmente, etc.

Previsiblemente la utilización de las herramientas digitales pueden solventar estas situaciones, aunque también podemos enfrentarnos con situaciones personales difíciles de solventar. En función del riesgo detectado, alguno de estos problemas puede afectar a las conclusiones del auditor.

9°. Finalmente, tal y como exigen las normas técnicas de auditoría, hay que dejar debidamente **documentado** y archivado todo tipo de actuaciones efectuadas con los responsables de la entidad auditada, especialmente todo lo referente al impacto del coronavirus en su actividad y cuentas anuales, las discusiones y comentarios de las reuniones celebradas con la dirección y a los ajustes o modificaciones que hemos tenido que aplicar en los procedimientos previstos en nuestra planificación inicial.

Efectos en el informe de auditoría de cuentas de los estados financieros de 2019

De acuerdo con las normas técnicas de auditoría (en especial el grupo 17XX de las NIA-ES-SP) los posibles efectos o implicaciones que se podrían producir en el informe de auditoría de cuentas, de acuerdo con los comentarios anteriores, los podríamos agrupar en:

- Sección **Opinión y Fundamento de la Opinión**. Reflejará la opinión del auditor, no modificada o modificada, junto a los fundamentos de la misma:
 - Opinión “**favorable o no modificada**”, cuando los estados financieros revelan, en su caso, la información adecuada sobre las condiciones e impacto del

COVID-19 que pudieran generar dudas significativas sobre la continuidad de la entidad.

- La inadecuada utilización del principio de gestión continua en la formulación de los estados financieros derivada de la crisis sanitaria y económica implicará la emisión de una “**opinión modificada**” –normalmente desfavorable-. De acuerdo con las normas técnicas sobre informes, esta cuestión afectará a la sección de “fundamento de la opinión modificada” y a la sección de “cuestiones claves de auditoría”.
- Una “**opinión modificada**” -con salvedades, desfavorable o denegatoria, en función de su naturaleza y relevancia-, cuando se haya detectado:
 - ✓ Falta de revelación de información adecuada del efecto de la crisis, incluidos los hechos posteriores detectados.
 - ✓ Limitación al alcance por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría.

De acuerdo con las normas técnicas sobre informes, esta cuestión afectará a la las mismas secciones que las citadas en el párrafo anterior.

- Aplicación en la sección de “**incertidumbre material relacionada con el principio de gestión continuada**”, cuando se detecte por esta causa una incertidumbre en la continuidad de la entidad pero que está correctamente revelada en los estados financieros tanto sus factores causantes como los mitigantes de la incertidumbre.
- Consideración del impacto de la crisis sanitaria y económica en la entidad auditada como una “**cuestión clave de auditoría**” cuando, en su caso, los efectos derivados de la crisis ha podido implicar un trabajo y una atención significativa en la realización del trabajo de auditoría. De acuerdo con las normas técnicas de auditoría, todas las salvedades de la opinión constituyen una cuestión clave de auditoría
- La utilización de “**párrafo de énfasis**” o “**de otras cuestiones**”, cuando el auditor quiera llamar la atención sobre cómo se revela o divulga en los estados financieros, normalmente en el apartado de hechos posteriores de la memoria, el impacto de la pandemia en la entidad –párrafo de énfasis- o comunicar a los destinatarios del informe alguna cuestión relevante relacionada con el tema y que considere imprescindible para entender adecuadamente el informe –párrafo de otras cuestiones-. También se utilizarán estos párrafos en el supuesto de reformulación de las cuentas anuales; así, el párrafo de énfasis hará referencia a la nueva información sobre la crisis incluida en las cuentas reformuladas; en el de otras cuestiones, se indicará el sentido de la opinión, la fecha del primer informe emitido y si se han incluido todas las salvedades detectadas por hechos posteriores en las cuentas reformuladas.
- Igualmente debería aplicarse la sección de “**informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**” para reflejar, en su caso, las conclusiones obtenidas del análisis sobre el cumplimiento de la normativa que regula los distintos aspectos de la crisis sanitaria y del estado de alarma efectuado en el contexto de la auditoría de cuentas y siempre que no afecten a la imagen fiel.

Asimismo, en el caso de una sociedad pública, el informe de gestión deberá contemplar, cuando sea relevante y dentro de la información que contiene sobre riesgos e incertidumbres, los efectos de la pandemia sobre la actividad de la entidad y como han podido afectar, por ejemplo, a su plan estratégico, planes de contingencia y continuidad del negocio, evaluación de riesgos integral, política de recursos humanos, teletrabajo, gestión de clientes y proveedores críticos, compliance legal, cobertura de seguros, etc. El auditor deberá verificar la coherencia y consistencia de esa información, reflejando en la sección “**sobre otra información-informe de gestión**” las conclusiones del trabajo efectuado.