

TRABAJO DE FIN DE GRADO

# EL COVID-19 EN LA AUDITORÍA

---

## COVID-19 IN THE AUDIT

FACULTAD DE ECONOMÍA, EMPRESA Y TURISMO

GRADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS

**Autora:** Bellido Sabina, María

**Curso académico:** 2019/2020

**Convocatoria:** Julio 2020

## RESUMEN

---

La pandemia por Covid-19 ha ocasionado elevados costes humanos y económicos, derivándose en la inminente crisis que azota con especial intensidad a España. La influencia que ha producido sobre el proceso de auditoría se estudiará en el presente trabajo.

Las cuentas anuales del ejercicio 2019 básicamente se verán afectadas en los apartados de los hechos posteriores y en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento; mientras que algunas partidas contables del ejercicio 2020, como las existencias, clientes y deterioros cobrarán especial relevancia. Por otra parte, los plazos respecto a las cuentas anuales resultarán modificados, así como las fechas de entrega de los informes de auditoría.

De la misma manera, algunas de las NIA-ES se verán incididas a causa de las medidas adoptadas para prevenir una mayor propagación del virus. Igualmente, los efectos que han requerido mayor atención y estudio en el proceso de auditoría, se verán reflejados en el informe. Por último, se determinarán las amenazas que rodean a las firmas de auditoría.

Palabras clave: Auditoría, Covid-19, Cuentas Anuales, Plazos, NIA-ES.

## ABSTRACT

---

The Covid-19 pandemic has caused elevated human and economic costs resulting in the crisis that strike with special intensity Spain. In the present assignment is studied the influence caused in the audit process.

2019 annual accounts have been affected in the subsequent events and the application of going concern principle while in the 2020 accounting items some of them like goods will take on special relevance. Furthermore, the annual accounts deadlines have been extended, in the same way happens with audit report.

Moreover, ISA have been impacted by the measures which try to control the expansion of the virus. Besides, the effects that have taken more attention from the auditor may be consider in the audit report. Finally, it will be determinate the threats that surround the audit companies.

Key Words: Audit, Covid-19, Annual Accounts, Deadlines, ISA

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

---

	Página	
1	Introducción	4
2	Aspectos Generales del Covid-19	5
3	Efectos Económicos	6
4	Efectos Cuentas Anuales	9
	4.1 Cuentas Anuales 2019	10
	4.1.1 Hechos posteriores al cierre	10
	4.1.2 Principio de Empresa en funcionamiento	14
	4.2 Cuentas Anuales 2020	16
	4.2.1 Ayudas Gobierno de España	16
	4.2.2 Existencias	16
	4.2.3 Inmovilizado	17
	4.2.4 Personal	18
	4.2.5 Instrumentos Financieros	19
	4.2.6 Arrendamientos	20
5	Plazos Mercantiles	21
	5.1 Cuentas Anuales formuladas	21
	5.2 Cuentas Anuales no formuladas	22
6	Procedimientos de auditoria y Efectos sobre el Informe	23
	6.1 Procedimientos auditoría	23
	6.1.1 NIA-ES 210 ~ Encargo de auditoría	24
	6.1.2 NIA-ES 240 ~ Responsabilidad del auditor frente al fraude	24
	6.1.3 NIA-ES 315 ~ Identificar riesgos de incorrección material	25
	6.1.4 NIA-ES 330 ~ Respuesta del auditor a los riesgos	25
	6.1.5 NIA-ES 500 ~ Evidencia de auditoria	26
	6.1.6 NIA-ES 540 ~ Estimaciones contables	26
	6.1.7 NIA-ES 560 ~ Hechos posteriores	26
	6.1.8 NIA-ES 570 ~ Principio de empresa en funcionamiento	27
	6.1.9 NIA-ES 600 ~ Auditoría de grupo	27
	6.2 Efectos sobre el informe de auditoría	27
7	Empresas de auditoria	31
8	Conclusión	31
9	Bibliografía	34

## 1. INTRODUCCIÓN

---

A comienzo del presente año 2020, se ha vivido una situación de incertidumbre a nivel global marcada por la emergencia sanitaria ocasionada por el *coronavirus*. El virus se detectó a finales del mes de diciembre del 2019 en la localidad de Wuhan, China a causa de un incremento anómalo de los casos por problemas respiratorios.

El *Covid-19* es una enfermedad vírica que, debido a su fácil transmisión, ha afectado a individuos, organizaciones y países. Aunque el principal objetivo global y localmente ha sido reducir el nivel de contagios, controlar la enfermedad y, en última instancia, volver a la normalidad; una vez alcanzado dicho objetivo nos hemos tenido que enfrentar a las consecuencias económicas no solo durante la propia pandemia sino también por las consecuencias que va a acarrear haber pasado por ella.

El presente proyecto se basa en un estudio de los efectos que ha originado no tanto el covid-19, sino las medidas adoptadas por el gobierno en la auditoría. Las secuelas de la pandemia presentan un desafío único para los auditores, generando la realización de esfuerzos adicionales para poder abarcar los riesgos provocados por la misma. Los procesos que se van a realizar en los ejercicios 2019 y 2020 son los que se ven alterados y sobre los que se deberá incrementar el escepticismo profesional propio del auditor.

Por otro lado, analizaremos las posibles consecuencias económicas del coronavirus, de manera que podamos observar las medidas implantadas por el gobierno, hasta 30 de junio del 2020. Además, se observará como ha sido el impacto del coronavirus en Canarias, a raíz de que no ha sido especialmente afectada de manera directa por la enfermedad, sino por las medidas adaptadas para prevenir esta misma.

El trabajo se encuentra estructurado de manera que, en primer lugar, se hará un breve estudio sobre la enfermedad donde se verán los síntomas, la propagación y las medidas preventivas. Asimismo, se verá la situación mundial en cuanto a número de infectados, fallecidos y recuperados hasta 30 de junio del 2020.

En segundo lugar, una vez visualizado lo anterior se pasará a ver cómo ha afectado a España, las medidas adoptadas y las secuelas económicas que dejará esta situación. Y, para finalizar este apartado, veremos cómo ha influido a la comunidad autónoma de canarias este suceso.

En tercer lugar, empezaremos a ver el impacto que ha tenido en distintos aspectos de la auditoría. Los efectos que se han visto en las cuentas anuales del ejercicio 2019, objeto de auditoría en el momento de la declaración del estado de alarma. Seguidamente, se verán las posibles consecuencias en las cuentas anuales del ejercicio 2020, viéndose las partidas contables que serán más probables de sufrir impacto.

A continuación, entre los efectos que ha tenido el Covid-19 sobre la auditoría, se comentará la modificación de los plazos de formulación, aprobación y presentación de las cuentas anuales del ejercicio objeto de auditoría. Esta modificación dependerá de la situación en la que se encuentre la empresa en el momento de la declaración del estado de alarma.

Posteriormente, el trabajo del auditor también se habrá visto afectado. Las normas internacionales de auditoría adaptadas a España, reguladoras de los procedimientos a seguir por el auditor, se habrán visto más o menos impactadas, por lo que se hará una revisión de las que han sufrido mayor impacto. Asimismo, tras haber realizado los procesos necesarios se verá el reflejo en los informes de auditoría.

En penúltimo lugar, al haber afectado a la mayoría de las actividades empresariales, el sector de la auditoría, no solo se ha visto influenciado en lo mencionado anteriormente, sino que la incertidumbre también se encuentra alrededor de ellas. Las firmas de auditoría, principalmente las de pequeña y mediana dimensión, se pueden ver envueltas con dudas sobre su posible continuación.

Por último, tras haber realizado el estudio y expuesto los datos, se realizará una conclusión sobre el trabajo y se finalizará con el último apartado correspondiente a la bibliografía empleada para realizar el proyecto.

## **2. ASPECTOS GENERALES DEL COVID-19**

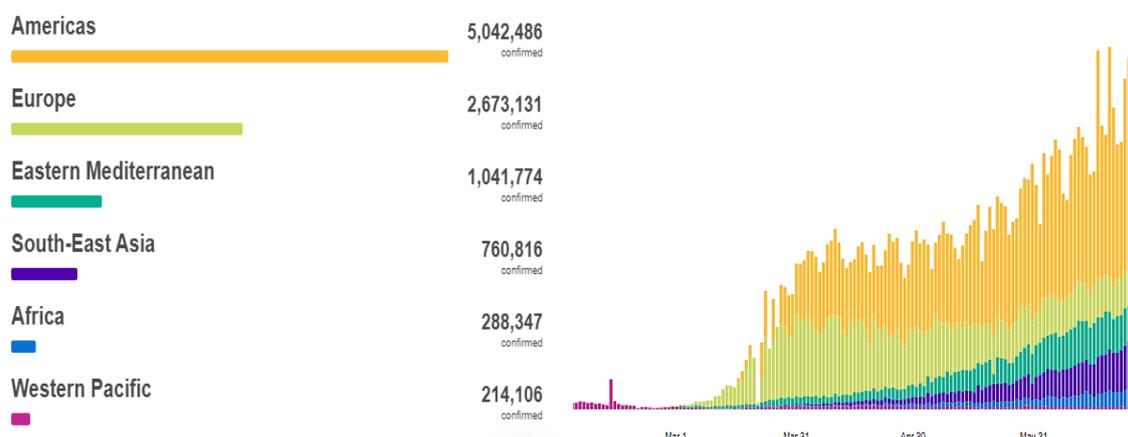
---

El Covid-19, comúnmente conocido como enfermedad por coronavirus, es una enfermedad infecciosa que causa diversos síntomas como tos seca, fiebre y problemas respiratorios. Es un virus de rápida propagación y, aunque el porcentaje de recuperación es elevado, puede llegar a producir el fallecimiento del individuo infectado.

El comienzo, de lo actualmente conocido como pandemia, se originó en la región de Hubei, China a causa de un incremento anómalo de personas ingresadas por neumonía y diversas dificultades para respirar. Las autoridades sanitarias correspondientes fueron avisadas, entre ellas la Organización Mundial de la Salud (OMS) y lo declararon emergencia sanitaria internacional por que, a pesar de tener un índice reducido de fallecimientos, se temía por aquellos países con recursos sanitarios insuficientes para hacer frente a la crisis sanitaria que se estaba produciendo.

Las recomendaciones médicas para la protección eficaz del individuo frente al virus son la buena higiene de manos, protección de vías respiratorias y un distanciamiento social entre personas. Además de las medidas mencionadas, los diferentes países las han implementado con otras como el confinamiento temporal y obligatorio de los ciudadanos, cierre de establecimientos, reducción del número de vuelos, entre otros.

El número de infectados por el virus ascienden a cerca de 10 millones, a día 30 de junio del 2020 (World Health Organization , 2020). En la siguiente gráfica, donde se representa el número de infectados totales, observamos que Europa y América son los lugares más afectados por la pandemia.



Fuente: Organización Mundial de la Salud

El coste que ha supuesto atravesar esta pandemia es todavía incalculable, pero considerable. No solo ha afectado al sistema sanitario, sino que va más allá como, por ejemplo, los costes económicos que ha supuesto adoptar las medidas necesarias para prevenir el contagio.

### 3. EFECTOS ECONÓMICOS

La población mundial está sufriendo unos costes humanos y económicos enormes, provocados por la Covid-19 y que día a día van en aumento. El presidente de la OMS, Tedros Adhanom, declaró a principios de marzo: *«Esta no es solo una crisis de salud pública, es una crisis que afectará a todos los sectores, por lo que cada sector y cada individuo deben participar en la lucha.»*

La pandemia por el coronavirus está afectando gravemente a la economía mundial provocando, acorde a lo señalado por el Fondo Monetario Internacional, una contracción del 3% del PIB (Fondo Monetario Internacional, 2020). Por otra parte, se espera que en el segundo semestre del 2020 la pandemia se disipe y permita un margen de crecimiento del 5% para el 2021, pero esto se encuentra bajo una sombra de incertidumbre.<sup>1</sup>

El impacto económico es desigual, en otras palabras, no afecta a los sectores empresariales en la misma medida. A pesar de la diferente repercusión que pueda producirse, se estima que aun así sea de carácter grave en todos los sectores, a causa del shock originado en la demanda y en la cadena de suministro. Esta situación podrá tener una incidencia con carácter más violento en las economías emergentes.

<sup>1</sup> (Corporación5, 2020)

España<sup>2</sup>, uno de los países europeos con mayor número de infectados, declaró el estado de alarma a través de la aprobación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, para la gestión de la crisis sanitaria que amenaza el país. Posteriormente, se han decretado diferentes Reales Decretos para declarar ciertas prohibiciones de carácter temporal, así como la regulación de la actividad económica y la comunicación de ayudas.

Las primeras medidas implantadas por el gobierno para garantizar la salud de los individuos fueron las restricciones de movilidad de carácter interno y externo. En el ámbito interno, destaca la declaración del confinamiento total de los españoles para evitar la propagación del virus entre sus ciudadanos, además de evitar el inminente colapso en el sistema sanitario. En el ámbito externo, puntualizar el cierre temporal de las fronteras y la reducción de vuelos, intentando evadir la entrada de posibles infectados. Sin embargo, la circulación de mercancías continúa en funcionamiento a pesar de las mencionadas restricciones de movilidad. El motivo es proporcionar el abastecimiento en cada una de las regiones del estado español, así como las exportaciones ya que suponen un 34% del PIB, del cual dos tercios corresponden a exportaciones realizadas dentro del marco europeo.

El confinamiento temporal y obligatorio ha supuesto que en el ámbito laboral haya una adaptación obligatoria del teletrabajo, en la medida en la que sea posible, siendo crucial para la continuación de la actividad empresarial en la mayoría de los casos. Las empresas destinadas al turismo y comercio, así como otras a falta de mencionar, han sufrido una paralización total de la actividad. Para solventar esta situación, se ha realizado la implantación de los expedientes de regularización temporal del trabajo (ERTEs), que habilitan a la reducción o suspensión de contratos de trabajo; además, se han implantado diversas ayudas enfocadas a los trabajadores.

En los Reales Decretos se detallan medidas del ámbito fiscal como la ampliación y extensión de los plazos tributarios, dado que las restricciones de circularización ciudadana suponían un gran impedimento para la realización de estos. Los plazos que afectan a las cuentas anuales sobre la formulación, aprobación y presentación también se han visto modificados.

Las disposiciones adoptadas en el ámbito financiero tienen como objetivo ayudar a las empresas y aportar liquidez en estas. Un ejemplo serían las medidas adoptadas por el ICO, Instituto de Crédito Oficial, que han procedido a la apertura de diversas líneas de crédito y la posibilidad de acceder a unos avales por cuenta del estado.

La Unión Europea<sup>3</sup>, abogando por la solidaridad entre países, ha desarrollado diversas medidas para poder contener tanto el virus como el impacto económico y social originado por la pandemia dentro de sus estados miembros. A continuación, se mencionan varias medidas que se han adoptado a 30 de junio del 2020:

- El Fondo Europeo de Inversiones facilitó 1.000 millones de euros, con la intención de incentivar a los bancos locales y otras entidades de préstamo a aportar liquidez a las PYME (pequeñas y medianas empresas)

---

<sup>2</sup> (Gobierno de España, 2020)

<sup>3</sup> (Comisión Europea, 2020)

- Apoyo al programa SURE, destinado a la protección del empleo, dotándolo por un importe total de 100.000 millones de euros.
- Incentivar a los ciudadanos al turismo local, promoviendo un turismo y una Europa segura.
- Activación de la cláusula general de salvaguarda del Pacto de Estabilidad y Crecimiento con la intención de flexibilizar en el marco de las normas presupuestarias de la Unión Europea.
- Movilización de aproximadamente 400 millones de euros con el objetivo de la preparación, prevención y control del virus dentro de Europa.
- Fondo destinado contra el desempleo dotado con 100 mil millones de euros, concede préstamos a los países más afectados por el Covid-19, como son España e Italia, para ayudarles a costear las medidas destinadas a evitar los despidos a causa de la pandemia

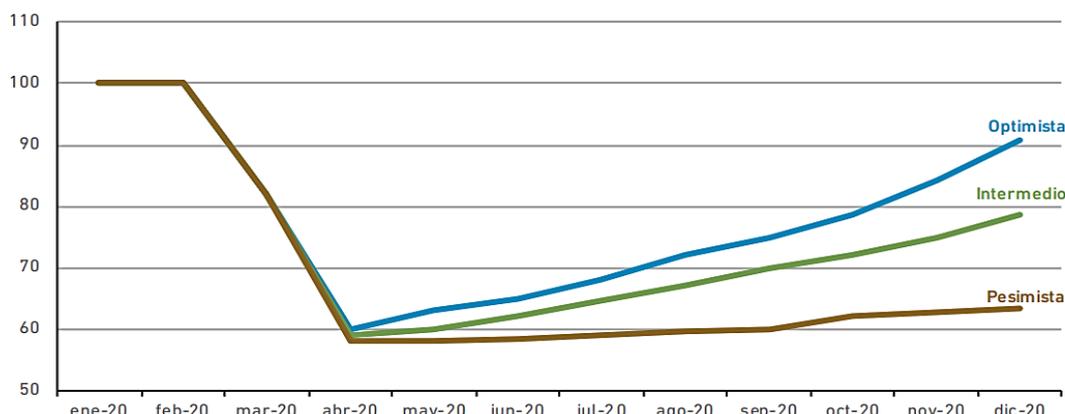
En la comunidad autónoma de Canarias el impacto por el Covid-19 ha sido en gran medida a las disposiciones adoptadas para prevenir el contagio, esto es debido a la gran dependencia del turismo exterior. Aun así, la cifra de infectados registrados asciende a 2.433 casos, con 162 fallecidos y 72 casos activos, a 30 de junio del 2020. (Gobierno de Canarias , 2020)

Las disposiciones adoptadas por el gobierno español han sido homogéneas, es decir, las mismas para todas las comunidades autónomas, con independencia del número de contagiados en las diferentes comunidades. El turismo de las islas ha sufrido un especial impacto negativo, encontrándose con un escenario de cero turismo a causa del confinamiento y el cierre de fronteras.

El Instituto Canario de Estadística (ISTAC) ha planteado tres escenarios de recuperación: optimista, intermedio y pesimista. Los ha desarrollado en relación con el PIB y el número de turistas esperado a lo largo del ejercicio económico 2020. En la situación optimista se espera una caída del PIB en 20,4% y una disminución de turistas del 71%. Mientras que, en el peor de los casos, caerá en un 32,3% y los turistas lo harían en un 79%. (Gobierno de Canarias, 2020)

	<i>Optimista</i>	<i>Intermedio</i>	<i>Pesimista</i>
<i>PIB (%)</i>	-20,4	-26,3	-32,3
<i>TURISTAS</i>	4,5 M (-71%)	3,9 M (-74%)	3,25 M (-79%)

Una vez vislumbrado la tabla proporcionada por el ISTAC en el informe titulado «El impacto del Covid-19 en el PIB y en la llegada de turista» se observa la siguiente tabla, proporcionándonos una visual de como se verían los datos ya mencionados.



Fuente: Instituto Canario de Estadística

La recuperación de Canarias podría ser lenta y llegar a prolongarse años el recuperar lo perdido a consecuencia de la crisis sanitaria. El gobierno canario, junto con una asociación de grupos hoteleros localizados en las islas, solicitó una extensión de los ERTE a un tiempo superior al estado de alarma, con la intención de una adaptación más favorable.

#### 4. EFECTOS EN LAS CUENTAS ANUALES

El paso de la pandemia ha provocado que multitud de empresas, principalmente pequeñas y medianas, se encuentren envueltas en una situación difícil, pudiendo provocarse el cierre de muchas de ellas. Los efectos negativos que la crisis sanitaria ha ejercido sobre ellas deberán de tener su correspondiente reflejo contable, así como su adecuada revelación en las cuentas anuales del ejercicio correspondiente.

El comienzo de la crisis sanitaria fue a principios del año 2020, por lo que las consecuencias que han sufrido las empresas tienen que verse reflejadas en las diversas partidas contables; aunque actualmente, no se podrá conocer el impacto total sobre las mismas. Por otra parte, las cuentas anuales del ejercicio anterior también se ven influenciadas, ya que los acontecimientos se han originado en el momento de la formulación de las mismas.

A continuación, se estudiará los aspectos que posean mayor relevancia en cada uno de los ejercicios. Para ello se seguirá el siguiente esquema:



#### 4.1 CUENTAS ANUALES 2019

Los acontecimientos no se desarrollaron en el ejercicio social 2019, por lo que no habrá impacto en las partidas contables, pero se originó en el momento de la formulación de las cuentas anuales, teniendo repercusión en las mismas. El camino que se deberá de seguir para la auditoría dependerá de los hechos y circunstancias que rodean a las diferentes sociedades.

Los efectos negativos se harán visibles en el apartado de hechos posteriores, donde los administradores deberán explicar cómo ha influido y como solventarán los posibles inconvenientes que haya traído consigo. Además, se deberá de revisar si el principio de empresa en funcionamiento es de aplicación o si, por el contrario, al no tener certeza de la continuidad de la misma, deberían plantearse una formulación de las cuentas anuales enfocada en la liquidación de la sociedad.

##### 4.1.1 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

Este apartado, regulado por la norma de registro y valoración número 23 del Plan General Contable, en adelante se abreviará como NRV 23 del PGC, recopila los sucesos acontecidos pasado el cierre del ejercicio y susceptibles de originar ajustes en las cuentas anuales. En el caso de la pandemia por coronavirus que, tras haberse originado a comienzo del ejercicio 2020, se

considera hecho posterior. Los sucesos posteriores al cierre pueden clasificarse por dos tipos: tipo 1 y tipo 2.

- El tipo 1, situaciones que existían al cierre del ejercicio, podrían ocasionar un ajuste en las cuentas anuales.
- Los hechos posteriores de tipo 2, no existían al cierre, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales puesto que no estaban presentes en el momento del cierre.

El Covid-19 se catalogará con carácter general para las cuentas anuales del ejercicio 2019 como hecho posterior de tipo 2, no se conocía su existencia en el momento del cierre del ejercicio. Por lo tanto, una vez identificado que tipo de hecho posterior enfrenta la empresa, los administradores deberán de explicarlo, analizar el impacto y detallar las medidas que va a implementar para solventar dicha situación.

La rápida propagación del virus en España a finales de febrero - principios de marzo provocó que en los siguientes meses existiese un elevado nivel de incertidumbre. Esto ha ocasionado que en el momento de la formulación, aprobación y presentación de las cuentas anuales los administradores no posean los datos suficientes al respecto, no pudiendo aportar toda la información que se desea.

La NRV 23 del PGC contempla una excepción para el tratamiento de hechos posteriores en relación con la pandemia. Las sociedades, con cierre del ejercicio posterior a la declaración del estado de alarma, considerarán los acontecimientos como hecho posterior del tipo 1. Por lo tanto, en base a la naturaleza del hecho podrán suponer un ajuste en las cuentas anuales. Además, deberá de informarse en la memoria, informe de gestión y EINF (estado de información no financiera).

A continuación, se presentan dos ejemplos de hechos posteriores revelados por empresas de diferentes sectores, para poder obtener una visión de cómo se está plasmando la información anteriormente explicada. Además, se han auditado en diferentes momentos (abril y junio) pudiendo verse cómo ha evolucionado la situación y la reducción de incertidumbre a través de las cuentas anuales, concretamente, la memoria.

El primer ejemplo consiste en un fragmento de la memoria, apartado 32 - acontecimientos posteriores al cierre - de la empresa «DEOLEO, S.A.», multinacional del sector de la alimentación. La sociedad realizó el cierre del ejercicio con fecha 31 de diciembre de 2019.

<p>El pasado 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud elevó la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el brote del coronavirus (COVID-19) a pandemia internacional. La rápida evolución de los hechos, a escala nacional e internacional, supone una crisis sanitaria sin precedentes, que impactará en el entorno macroeconómico y en la evolución de los negocios. Para hacer frente a esta situación, entre otras medidas, el Gobierno de España ha procedido a la declaración del estado de alarma, mediante la publicación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y a la aprobación de una serie de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, mediante el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo.</p>
<p>La Sociedad considera que estos acontecimientos no implican un ajuste en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2019, si bien podrían impactar de manera significativa en las operaciones y, por tanto, en sus resultados y flujos de efectivo futuros.</p>
<p>Dada la complejidad de la situación y su rápida evolución, no es practicable en este momento realizar de forma fiable una estimación cuantificada de su potencial impacto en la Sociedad, que, en su caso, será registrado prospectivamente en las cuentas anuales del ejercicio 2020.</p> <p>La Sociedad está llevando a cabo las gestiones oportunas con el objeto de hacer frente a la situación y minimizar su impacto, considerando que se trata de una situación coyuntural que, conforme a las estimaciones más actuales y a la posición de tesorería a la fecha, no compromete la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (véase Nota 2.7).</p>
<p>A fecha de formulación de las presentes cuentas anuales, no se han producido otros hechos significativos que no hayan sido desglosados en las notas de la memoria.</p>

INFORMACIÓN TIPO H.P. ANALISIS IMPACTO.

Fuente: CCAA Deoleo, S.A ~ Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)

En el fragmento expuesto anteriormente se puede ver como los administradores de la sociedad han expuesto el suceso (coronavirus), pudiendo ser más o menos extenso según la sociedad. Seguidamente, se comenta el tipo de hecho posterior que, en este caso y por carácter general, es de tipo dos, no implicando ajuste en las cuentas anuales. En último lugar, explicarán el impacto que ha podido tener la crisis sanitaria sobre la sociedad y las medidas a implementar.

En el último apartado, análisis del impacto, dependiendo del momento en el que se haya realizado la formulación de las cuentas, la sociedad podrá poseer más o menos información sobre el mismo. En este caso, se ha presentado a principios de abril, por lo que no se poseen los datos necesarios al respecto y, por consiguiente, no se puede precisar las medidas necesarias. Esta situación será detallada en el documento.

El siguiente ejemplo consiste en un fragmento de la memoria de la empresa «Adolfo Domínguez, S.A.», empresa dedicada a la moda y complementos. El extracto se encuentra en el apartado 21 -hechos posteriores - de la memoria, página 51. La sociedad realizó el cierre del ejercicio con fecha 29 de febrero de 2020.

En estas circunstancias excepcionales, las posibles consecuencias para las operaciones de la Sociedad van a depender en gran medida del grado de control de la pandemia, así como de la capacidad de reacción y adaptación de todos los agentes económicos afectados. Por todo ello, a la fecha de formulación de estas Cuentas Anuales e Informe de Gestión, los Administradores de la Sociedad se encuentran en proceso de valoración de distintos escenarios considerando, en cada uno de ellos, los correspondientes efectos económicos, sociales o ambientales que se pudieran derivar de la pandemia, tanto a corto como a largo plazo.

Los Administradores de la Sociedad considera que estos acontecimientos no implican un ajuste en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anual terminado el 29 de febrero de 2020. Dada la complejidad de la situación, su rápida evolución y el elevado nivel de incertidumbre, no es posible realizar en este momento una estimación cuantificada de forma razonable de su potencial impacto que, en su caso, será registrado prospectivamente en las cuentas anuales del ejercicio 2020. No obstante, podría afectar de manera significativa a las operaciones y, por lo tanto, a los resultados y flujos de efectivo futuros.

Con posterioridad al cierre del ejercicio, se están llevando a cabo una serie de acciones para mitigar el impacto en las operaciones de la Sociedad durante el ejercicio 2020, entre las que cabe destacar las siguientes:

- La Sociedad ha firmado contratos con instituciones financieras por importe de 15,5 millones de euros, con vencimiento a cinco años y con carencia de un año. Estos préstamos se encuentran avalados en un 70% de su importe por el Instituto de Crédito Oficial (ICO), dentro del programa de ayudas estatales por el COVID-19 y sin garantías adicionales por parte de la Sociedad.
- Con motivo del Decreto del Estado de Alarma en España se ha procedido al cierre temporal de las tiendas físicas. Como consecuencia de dichos cierres se implantó, con resolución favorable de la Autoridad Laboral, un Expediente de Regulación Temporal de Empleo (ERTE) por razones de fuerza mayor, que llegó a afectar al 90%, aproximadamente, de los profesionales del Grupo en el mundo. Este ERTE se podrá extender hasta los plazos establecidos por el Ministerio del Trabajo, con el fin de adaptar el mismo al plan de reapertura de puntos de venta planificado, gradual y ordenado de las tiendas físicas, extremando medidas de seguridad, a partir de la segunda quincena de mayo 2020. Adicionalmente, se ha presentado con fecha 4 de junio de 2020 un segundo ERTE en España con duración de un año, por razones organizativas y de producción, para el período posterior al 30 de junio de 2020, con el objeto de adecuar la reincorporación de la plantilla a sus puestos de trabajo de manera gradual y progresiva a medida que se vaya reactivando la actividad económica.
- Se ha conseguido replanificar aproximadamente el 50% de la compra tanto de la actual temporada como de las próximas, adecuando la misma a los diferentes escenarios de reactivación de la actividad considerados por los Administradores de la Sociedad. Asimismo, se ha procedido a la renegociación y aplazamientos de pago con los principales proveedores. Lo anterior, unido a un seguimiento más exhaustivo de los suministros y servicios principales para de la Sociedad minoró el potencial riesgo de incidencias que pudieran afectar a las operaciones de producción y distribución.
- La seguridad y salud de los trabajadores son una prioridad para los Administradores de la Sociedad, es por ello que se ha procedido a la actualización de los protocolos de actuación respecto a las medidas higiénicas en los centros de trabajo, siguiendo las recomendaciones de las Autoridades Sanitarias. Estos comprenden, entre otros: el uso de mascarillas, mantenimiento de la distancia de 2 metros y la desinfección de las áreas de trabajo. Asimismo, y respecto a la organización laboral, se ha fomentado el teletrabajo, que, si bien ya estaba implementado, ha cobrado una mayor importancia para poder mantener las actividades.

TIPO H.P.

Medidas para mitigar el impacto.

Fuente: CCAA Adolfo Domínguez S.A., Comisión Nacional del Mercado de valores (CNMV)

En el ejemplo expuesto, al haberse auditado a mediados de junio, posee más información respecto a la situación y el posible impacto que pueda ocasionar. Es un ejemplo para que, en comparación con el fragmento anterior de la sociedad *DEOLEO S.A.*, se pueda observar la evolución de la situación a través de las cuentas anuales.

El primer párrafo nos detalla y aclara que todavía se encuentran en fase de análisis y valoración de los efectos que ha tenido el Covid-19 sobre la sociedad, la incertidumbre se ha reducido, pero todavía quedan datos que se desconocen. Seguidamente, especifican que no pueden cuantificar el impacto, ya que se encuentran en fase de valoración. Pero a pesar de encontrarse en esa situación, exponen las medidas fijadas para mitigar el impacto en base a los datos obtenidos hasta el momento.

#### 4.1.2 PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

El otro elemento para tener en cuenta a la hora de realizar la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2019 es el principio de empresa en funcionamiento. Se encuentra regulado por la NRV 23 del PGC, donde se expone lo siguiente: *«En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio 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.»*

La pandemia por coronavirus puede haber provocado que los administradores no posean la certeza sobre la continuidad de la empresa, que podía existir previamente. El cese de la actividad, reducción de la demanda, restricciones de movilidad, desconocimiento de cómo será la «nueva normalidad» y como adaptarse a ella, entre otros factores, pueden ser determinantes para decidir liquidar una sociedad.

En la auditoría de las cuentas anuales, los auditores deberán tener pruebas fehacientes de la continuidad de la sociedad o, por el contrario, se formularán enfocadas a su liquidación. En las empresas donde previa pandemia ya existía incertidumbre en torno a este principio, se acentuará más la duda y el escepticismo profesional del auditor.

Los administradores deberán de decidir, en base a la información obtenida, si resultará de aplicación el principio de empresa en funcionamiento o, al no haber certeza suficiente, realizarlo para la liquidación. El auditor en caso de que resulte de aplicación el principio, deberá de determinar la existencia de una incorrección material, en caso de que posea dudas significativas sobre la continuidad de la compañía.

El reflejo en la auditoría se verá a través del párrafo de opinión, donde podría existir una salvedad por falta de revelación de información respecto al efecto de la crisis y/o continuidad de la empresa. Asimismo, en la memoria e informe de gestión se hará referencia a las posibles repercusiones del coronavirus cuando se informe sobre los riesgos e incertidumbres.

En el informe del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) sobre el impacto del Covid-19 en las NIA-ES, aclara que, en el caso de las pequeñas empresas, al no haber un análisis detallado sobre la continuidad de la empresa, el auditor discutirá con los administradores las posibles fuentes de financiación. Una opción que mostraría la continuidad de la empresa sería el respaldo a través de préstamos y avales por parte de los propietarios.

A continuación, se presentan dos ejemplos donde hacen mención del principio de empresa en funcionamiento, para obtener una visión realista de como se está plasmando esta información en las cuentas anuales.

El primer ejemplo para visualizar es la empresa «RENTA 4 BANCO, S.A.», entidad servicios financieros. El siguiente fragmento corresponde al apartado 22 – hechos posteriores- de la memoria de la entidad, con cierre del ejercicio a 31 de diciembre de 2019.

Coronavirus (COVID-19)

Ante la situación generada como consecuencia de la propagación del coronavirus COVID-19, el Grupo Renta 4 está llevando a cabo las acciones necesarias para preservar los intereses de sus empleados, clientes y accionistas mediante medidas como el teletrabajo y la monitorización continua de los acontecimientos que van surgiendo para poder tomar las medidas necesarias para mitigar el potencial impacto.

El Grupo Renta 4 dispone de los planes de contingencia necesarios para garantizar la continuidad del negocio, si bien es demasiado pronto para predecir el potencial impacto que dependerá de la evolución de la situación.

Fuente: CCAA RENTA 4 BANCO, S.A Comisión Nacional del Mercado de valores (CNMV)

En la primera línea del segundo párrafo se comenta lo siguiente: «...planes contingencia necesarios para garantizar la continuidad del negocio», por lo que podemos sobre entender que, una vez realizado las revisiones necesarias, se han mitigado las dudas respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Además, al presentarse a principios de abril, se ha manifestado la correspondiente anotación sobre la imposibilidad de cuantificar el impacto exacto en la evolución de la empresa.

El siguiente ejemplo expuesto corresponde al apartado número 2.3 – Principio de empresa en funcionamiento - de la sociedad «Pescanova, S.A.», multinacional del sector de comercialización de productos del mar. La empresa realizó el cierre del ejercicio a 30 de noviembre de 2019.

En el Convenio de Acreedores de Pescanova, S.A., se preveía un plan de reestructuración financiera del resto de filiales españolas, como medida necesaria para asegurar la viabilidad futura del Grupo y la continuidad de sus operaciones, el cual finalizó con éxito en el ejercicio 2015. La continuidad a largo plazo de la actividad de la Sociedad depende de la capacidad de la Sociedad participada, Nueva Pescanova, S.L., de hacer frente a las obligaciones que mantiene con la Sociedad y, en particular, a los créditos a favor de la Sociedad registrados a 30 de noviembre de 2019 (Ver Nota 7.2), a aquellos créditos recíprocos que, en su caso, pudieran surgir de pasivos adicionales (Ver Nota 2.4) y a los apoyos financiero y de otro tipo descritos en la Nota 5.4.

Paralelamente, el órgano de administración de la compañía se ha dotado en el presente ejercicio de un Plan Estratégico dirigido a retomar la actividad comercial de la sociedad en Suramérica: En ejecución de la primera parte de dicho plan, la sociedad se encuentra inmersa en la creación de una infraestructura de distribución de productos alimenticios en Bolivia. El objetivo de la entidad pasa por ir recuperando su propia actividad comercial.

Adicionalmente al aspecto anteriormente mencionado, se ha tenido en consideración la situación patrimonial de la Sociedad, descrita en la Nota 9.

Teniendo en cuenta, fundamentalmente, la solvencia de la sociedad participada, Nueva Pescanova, S.L., los administradores de la Sociedad han formulado las presentes cuentas anuales aplicando el principio de empresa en funcionamiento.

Fuente CCAA Pescanova S.A., Comisión Nacional del Mercado de valores (CNMV)

En este otro ejemplo presentado, auditado a principios de abril, a pesar de auditarse en esos momentos se puede ver como la empresa ya ha adoptado los planes de reestructuración financiera y estratégicos que han considerado necesario para garantizar la continuidad de la empresa; así como la creación de una nueva infraestructura de distribución de productos alimenticios.

## 4.2 CUENTAS ANUALES 2020

Las partidas contables del ejercicio 2020, serán reflejo de los acontecimientos sucedidos en los primeros meses del año. En el momento del desarrollo del trabajo todavía no ha finalizado el año, por lo que no se podrá identificar con exactitud todas las partidas que se verán alteradas a causa de la crisis sanitaria, nos centraremos en las potencialmente afectadas.

### 4.2.1 AYUDAS GOBIERNO DE ESPAÑA

El cese temporal de la actividad económica, a excepción de los catalogados como esenciales, ha supuesto una complicada recuperación y puede haber implicado el cierre definitivo de compañías. El gobierno español ha facilitado diversas ayudas para garantizar la liquidez de las empresas, amortiguar el impacto negativo que puedan sufrir. El objetivo de las ayudas es sostener la actividad económica durante esta situación transitoria.

Las mencionadas aportaciones por el gobierno se regularán en base a la norma de registro y valoración 18 «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» del Plan General Contable. Las subvenciones pueden ser de dos tipos: reintegrables y no reintegrables.

Reintegrables → La sociedad debe devolver la cantidad recibida. Se clasificará como pasivos de la empresa hasta adquirir la condición de no reintegrables

No reintegrables → Existe un acuerdo donde se concede a favor de la empresa lo pactado tras haber cumplido unos requisitos previamente establecidos.

Las ayudas suministradas por el gobierno están condicionadas al cumplimiento de determinados requisitos. En ese caso, hasta que la ayuda no cumpla los requisitos, no será catalogada como no reintegrable y, por lo tanto, no se contabilizará como subvención hasta que esa situación no ocurra.

### 4.2.2 EXISTENCIAS

Las existencias son activo destinado al proceso de transformación, incorporación, producción o venta de la compañía. Elementos con un alto nivel de rotación que, probablemente, se hayan visto afectados por el cese temporal de la actividad.

Si la situación vivida por la empresa ha provocado que las existencias se vean afectadas, se deberá de tener en cuenta dos cuestiones: subactividad y posible dotación de deterioro. Además, se deberán de revisar otros aspectos como la reducción de existencias valoradas en moneda extranjera y los plazos de compra o venta.

#### Subactividad

Los periodos de subactividad, capacidad empresarial no utilizada, provoca unos costes denominados costes de subactividad. Este periodo vivido por las empresas es debido a que, durante el estado de alarma, se han producido acontecimientos como la reducción de la demanda y cierre temporal

Los costes de subactividad son los ocasionados por aquellos factores no empleados en el proceso productivo. Para el cálculo del coste de subactividad se deberá de conocer la capacidad normal (previa pandemia) y la capacidad real. Si la capacidad real es inferior a la previa, indica la existencia de recursos ociosos, es decir, recursos que no se emplean.

La anómala reducción de la producción ha creado esta subactividad, los cuales generan los costes anteriormente mencionados y que no se deberán de imputar a existencias. Se revisarán los costes que se atribuyen a existencias, para detectar los que no son objeto de capitalización e imputarlos directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### Deterioro

Las existencias se encuentran reguladas por la norma de registro y valoración número 10, donde en relación con el deterioro se detalla lo siguiente: *«Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias».*

La disminución de la rotación de los inventarios junto con la obsolescencia causada por niveles de venta inferiores a los esperados o a precios más bajos de las materias primas, podrían ocasionar el deterioro de las existencias. En el caso de que estén catalogadas como percederas no se dotaría deterioro sino sería considerado una pérdida.

Desde un punto de vista fiscal, los deterioros sufridos por los elementos del activo tendrán su efecto en el impuesto de sociedades. Dependiendo del caso sería considerado una diferencia permanente o temporal.

#### Otros

A parte de los aspectos mencionados anteriormente, se deberá de tener en cuenta otras cuestiones en caso de que las existencias se vean afectadas por la crisis sanitaria. Entre estos aspectos se encuentran los plazos de compras y la reducción de precios de venta.

Los contratos a plazo de compra o venta en firme de existencias o de materias primas, deberán de revisarse para ver si se han convertido en onerosos. Existe la posibilidad de que no se pueda recuperar el coste o no se puede atender la entrega.

Por otro lado, habrá que considerar las expectativas de reducciones en precios de venta, ofertas, promociones, etc.; así como considerar las reducciones de existencias vendidas en una moneda extranjera que haya sufrido una caída relevante.

### 4.2.3 INMOVILIZADO

El inmovilizado, material o intangible, son regulados por las normas de registro y valoración número 2 hasta la número 6, del Plan General Contable. Esta partida contable puede verse potencialmente afectada por la situación ocasionada por el Covid-19. A causa de que se ha visto disminuida su utilización se generan dudas en cuanto a la amortización, capitalización y deterioro de las mismas.

Por otro lado, el fondo de comercio, localizado dentro del inmovilizado intangible, también deberá de tenerse en cuenta y será objeto de revisión, en caso de que la sociedad posea alguno. El aspecto fundamental que considerar sería el posible deterioro.

### Amortización

El cese de la actividad ha provocado que, a excepción de las actividades catalogadas como esenciales, se paralice la actividad económica. A causa de esto, en las empresas que han debido de interrumpir la actividad surge la duda de si se deberá de amortizar el inmovilizado o si, por el contrario, no se amortizarán.

La amortización, aparte de encontrarse en la NRV 2.1 del PGC, se regula por la resolución del ICAC, 8 marzo del 2013, que señala lo siguiente: «*La amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta. De acuerdo con lo anterior, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo.*»

Por lo tanto, no se dejará de amortizar el inmovilizado material en los meses que dicho elemento no ha estado en funcionamiento, a menos que se encuentre totalmente amortizado. Por otra parte, las sociedades podrían modificar el sistema de amortización que emplean provocando un cambio de estimación. En caso de que eso suceda, se deberá de informar en la memoria.

### Capitalización

La pregunta respecto a la amortización del inmovilizado también es planteada acerca de la capitalización de los mismo. Este proceso viene regulado por la resolución del ICAC, 14 abril del 2015, donde señala lo siguiente: «*Se deberá suspender la capitalización de los gastos financieros durante las interrupciones que se produzcan en el proceso de fabricación o construcción, en los términos que se precisan en la Norma.*» En cuyo caso, al contrario que la amortización, la capitalización quedará suspendida y no se aplicará en los meses donde se ha interrumpido la actividad empresarial.

### Deterioro

La reducción de la actividad económica junto a la disminución de ingresos, son posibles indicadores de deterioro. Al final del ejercicio se procede a realizar una prueba de deterioro anual, donde se efectúa la estimación de los importes recuperables llevando a cabo las correcciones valorativas que procedan.

#### 4.2.4 PERSONAL

Entre las medidas adoptadas por el gobierno español durante el estado de alarma se encuentra los expedientes de regularización del empleo temporal (ERTE). Consiste en una suspensión temporal de los contratos de trabajo o reducción de la jornada laboral, a causa de una paralización de la actividad empresarial o insuficiencia de ingresos.

Los ERTE pueden venir motivados por dos motivo: fuerza mayor o por causas económicas, técnicas, productivas y organizativas. Los artículos 22 y 23 del Real Decreto 8/2020 regula la aplicación y la tramitación de los mismos, siempre que vengán motivados por la crisis sanitaria.

Los costes asociados a la reducción de la jornada o suspensión temporal deberán de ser reconocidos a medidas que se incurren, sin perjuicio de que dichos costes se deban tratar como subactividad. Asimismo, la sociedad deberá analizar los potenciales efectos en otras áreas.

#### 4.2.5 INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Los instrumentos financieros que posee la compañía en el momento de la declaración en el estado de alarma serán posiblemente alterados por la situación generada por el Covid-19. Se encuentran regulados por la norma de registro y valoración número 9 del Plan General Contable. A este respecto, se podrán ver impactados diversos aspectos como: deterioro, valor razonable, entre otros; además, se hará especial incidencia en las operaciones de cobertura.

##### Deterioro

Al cierre del ejercicio, los administradores comprobarán si es necesario aplicar correcciones valorativas en los instrumentos financieros que proceda. Existen distintos tipos de instrumentos, pero se procederá a dotar deterioro por la diferencia entre el valor en libros y el importe recuperable. La norma de registro y valoración número 9 apunta lo siguiente: *«Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, en la cuenta de pérdidas y ganancias».*

##### Valor razonable

La medición del valor razonable podrá verse afectada a causa de la pandemia, especialmente en el momento del cálculo. Se puede deber por tres razones: volatilidad de los precios, aumento riesgo del crédito o por las tasas de interés libre de riesgo, por las acciones tomadas por los gobiernos para estimular la economía.

La NIIF 13, valoración del valor razonable, señala que *«si se ha producido un descenso significativo en el volumen o nivel de actividad del activo o pasivo, un cambio en la técnica de valoración o el uso de varias técnicas de valoración puede resultar adecuado».* En este caso, las entidades podrían cambiar la forma del cálculo del valor razonable (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2017)

##### Operaciones de cobertura

Las operaciones de cobertura son operaciones financieras que tienen por objetivo cubrir determinados riesgos, puedan tener un impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los tipos de coberturas contables son: valor razonable, flujos de efectivo e inversión neta en negocios en el extranjero. Se encuentran regulados por el apartado 6 *«Coberturas Contables»* de la norma de registro y valoración número 9, la NIIF 9 (Norma internación de información financiera) y la NIC 39 (Norma internación de contabilidad).

A causa del Covid-19 este tipo de operaciones financieras pueden verse alteradas, tanto las actuales como las futuras. En caso de verse alteradas, las operaciones financieras destinadas a la cobertura de determinadas riesgos deberán ser revisadas por los administradores.

#### Actuales

El cumplimiento de los requisitos para la contabilidad de las operaciones de cobertura puede verse alterado. En esta situación, la entidad deberá revisar las coberturas contables que posean y revisar su cumplimiento de requisitos para que, en caso de que incumplimiento, actúen acorde a la NIIF 9 y NIC 39.

#### Futuras

La capacidad de las sociedades para designar nuevas operaciones de cobertura podrá verse reducida. Los administradores, en caso de que sea necesario, analizarán la facultad de la empresa para poder efectuar nuevas coberturas contables.

#### Otros

Las sociedades, por necesidades de liquidez, podrían ver modificado su modelo de negocio. Acorde con la NIIF 9, dependiendo del tipo de cambio, se reclasificará a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Otro aspecto para tener en cuenta, se deberá hacer un seguimiento de la cartera de clientes y préstamos para evaluar el posible aumento significativo del riesgo del créditos o si existen cuentas con pérdidas. Asimismo, se tendrá especial cautela con el incumplimiento de las cláusulas contractuales.

### **4.2.6 ARRENDAMIENTOS**

Los arrendamientos son contratos donde el arrendador cede al arrendatario el derecho de uso de un activo, por una contraprestación monetaria. La pandemia por Covid-19 puede haber tenido posibles repercusiones en los contratos por arrendamientos, tanto actuales como futuros. A causa de esto, los administradores de la sociedad que posea arrendamientos deberán realizar los análisis y comprobaciones correspondientes.

#### Actuales

En el momento de la declaración del estado de alarma, los contratos que se encontraban en vigor podrían verse afectados de diferentes maneras: renegociación del contrato, compensación por parte de alguna administración al arrendador (esta compensación deberá de ser periodificada), y la percepción de ayudas públicas por parte de los arrendatarios.

Por otro lado, los contratos públicos de servicios y suministros de prestación sucesiva quedan suspendidos a consecuencia del Covid-19, contemplados en el artículo 34 del Real Decreto-Ley 8/2020. El arrendador (sector público) deberá abonar al arrendatarios los daños y perjuicios sufrido a causa de la suspensión.

Futuras

Respecto a los contratos por arrendamientos futuros la sociedad deberá de tener en cuenta los deterioros de valor de los activos bajo la NIIF 16 Arrendamientos, o evaluar la existencia de un contrato oneroso, en otras palabras, ingresos insuficientes para cubrir los costes originados por el contrato por arrendamiento. Por otro lado, puede haberse originado nuevos contratos de arrendamientos durante el periodo de confinamiento, siendo su objetivo el almacenamiento de productos.

## 5. PLAZOS MERCANTILES

---

El 14 de marzo del 2020 se declaró el estado de alarma para la gestión de la crisis generada por el coronavirus, incidiendo en los plazos para la formulación, aprobación y presentación de las cuentas anuales del ejercicio 2019. Al verse alterado el régimen temporal de dichos procesos, el informe de auditoría y su correspondiente presentación se han visto inevitablemente modificados.

Las fases de este proceso se organizan de la siguiente manera: Una vez realizado el proceso de formulación, se aprobarán en la junta general, junto con la entrega del informe de auditoría y, finalmente, se presentarán los correspondientes documentos en el Registro Mercantil.

La Ley de Sociedades de Capital decreta que se establece un plazo de tres meses para la formulación de las cuentas anuales a raíz del cierre del ejercicio que, por norma general será a 31 de diciembre. La crisis sanitaria ha tenido impacto en los plazos a causa de que se provocó a principios de marzo, por lo que deja a la mayoría de las empresas en dos situaciones: cuentas anuales ya formuladas o pendientes de formuladas, siendo esta última la más frecuente.

### 5.1 CUENTAS ANUALES FORMULADAS

Las primeras situaciones que vamos a analizar serán las empresas que, en el momento de la declaración, poseían las cuentas anuales ya formuladas, siendo la situación menos frecuente. Este ámbito viene regulado por el artículo 40.4 del Real Decreto 8/2020, susceptible de modificaciones.

En el Real Decreto 11/2020, disposición final primera, apartado trece, comprende la modificación del artículo anteriormente mencionado, y por el que se detalla lo siguiente: *«En el caso de que, a la fecha de declaración del estado de alarma o durante la vigencia del mismo, el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada hubiera formulado las cuentas del ejercicio anterior, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría fuera obligatoria como voluntaria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.»* Por consiguiente, los auditores poseen un plazo de dos meses para la auditoría de las cuentas anuales de la sociedad. El informe deberá de presentarse junto con la formulación de las mismas, para la aprobación de estas; por lo que la verificación de las cuentas anuales se encontrará prorrogado al menos dos meses desde la finalización del estado de alarma.

Por otro lado, en este epígrafe se añade una anotación detallada en el Real Decreto 19/2020, por el que se modifica el apartado 3 del artículo 40. Se especifica que las sociedades que formulen las cuentas anuales durante el estado de alarma podrán acogerse al artículo ya citado, en otras palabras, al artículo 40.4.

Lo recientemente expresado podría visualizarse de la siguiente manera:



El plazo de presentación, señalado en el esquema, se encuentra en base al artículo 129 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, donde se puntualiza que la sociedad posee un mes desde la aprobación de las cuentas en la junta general para la presentación de estas en el Registro Mercantil.

## 5.2 CUENTAS ANUALES NO FORMULADAS

La siguiente situación por exponer es opuesta a la anterior, sociedades que no poseían las cuentas formuladas a día 14 de marzo del 2020. En este caso se modifican los regímenes temporales, no solo los relativos a la aprobación y presentación, sino también la formulación de las cuentas anuales.

La formulación se encuentra regulada en el artículo 40.3 del Real Decreto 8/2020, con las correspondientes modificaciones. En el Real Decreto 19/2020, disposición final octava, última modificación del artículo 40.3, se detalla que las formulaciones quedan suspendidas hasta el 1 de junio del 2020, reanudándose posteriormente por un periodo de tres meses.

El plazo de reanudación provocó ciertas confusiones a causa de inexactitud en la fecha de finalización, creyendo en una primera instancia que sería el 1 de septiembre, el REA (Registro de Economistas Auditores) aclaró en la nota de aviso del 8 de junio del 2020, que la fecha de finalización de la formulación es el 31 de agosto.

Tras finalizar el periodo de formulación se procederá a la aprobación de las cuentas anuales. Este procedimiento se encuentra regulado por el artículo 40.5 del Real Decreto 8/2020 que, al igual que los artículos anteriores, se encuentra modificado en posteriores Reales Decreto.

El apartado 5 del artículo 40 se encuentra expresado de la siguiente manera: «*La junta general ordinaria, para aprobar las cuentas del ejercicio anterior se reunirá necesariamente dentro de los dos meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.*»

Por consiguiente, como se encuentra expresado, el plazo de aprobación consta de 2 meses tras la finalización de la formulación de estas. Esto significa que el tramo temporal para la verificación de las cuentas comprende desde el 31 de agosto, fecha fin del procedimiento anterior, hasta el 31 de octubre.

El, ya mencionado, artículo 129 de la Ley de Sociedades de Capital, regula el régimen temporal de un mes que posee la sociedad para la presentación de las cuentas anuales. Partiendo de la fecha de finalización de la aprobación de las mismas, 31 de octubre, podemos aclarar que la fecha de finalización de la presentación en el Registro Mercantil es hasta el 30 de noviembre.

Según las fechas relativas a los plazos de los procedimientos visualmente se reflejaría de la siguiente manera:



Una vez observado los plazos representados en una línea temporal, pasaremos a mencionar la **presentación del informe de auditoría**. En ambas situaciones se aplicará el mismo criterio: el informe de auditoría se presentará antes de la aprobación de las cuentas anuales; dependiendo de la fecha que posea la sociedad para la reunión de la junta general, el plazo para presentar el informe de auditoría variará.

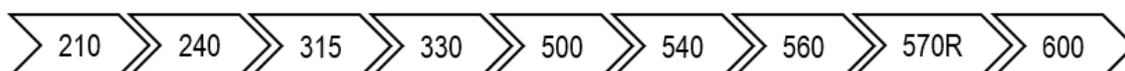
## 6. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y EFECTOS SOBRE EL INFORME

La pandemia por coronavirus ha influido en el trabajo de los auditores, encontrándose con dificultades a la hora de realizar ciertos procedimientos. Estos se encuentran regulados por las normas internacionales de auditoría adaptadas a España (NIA-ES) y, aunque no se han generado nuevas a causa del coronavirus, si se podrán haber visto impactadas.

Por otra parte, en los informes de auditoría deberá de haber constancia sobre los sucedido a causa del coronavirus. En el párrafo de énfasis o en el párrafo de cuestiones claves será donde se vea reflejado los acontecimientos explicados en las cuentas anuales.

### 6.1 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Las NIA-ES se han visto influenciadas por la crisis sanitaria y, aunque no se han creado nuevas, se podrían haber visto alteradas. No todas las normas han sufrido el mismo impacto, algunas como la determinación de incorrección material por fraude han cobrado mayor relevancia. A continuación, se detallarán las disposiciones con una mayor influencia.



Las normas descritas anteriormente engloban procesos como la obtención de evidencia, la identificación de incorrecciones materiales, la respuesta a adoptar antes los riesgos detectados, la auditoría de las estimaciones contables, hechos posteriores, principio de empresa en funcionamiento y la consolidación del grupo. Algunas de las descritas ya se han visto desarrolladas

previamente, pero como estamos analizando el impacto en las NIA-ES, se mencionarán brevemente para obtener la visión del conjunto.

La complejidad que envuelve la crisis sanitaria, junto con las restricciones implantadas, los estándares de contabilidad exigirán que el auditor aumente el escepticismo, característico de la profesión; e incrementará la posibilidad de limitaciones al alcance, en caso de que no se pueda obtener la información necesaria.

### **6.1.1 NIA-ES 210 ~ ENCARGO DE AUDITORÍA**

El objetivo del encargo de auditoría es la aceptación del trabajo (ICAC, 2013). Uno de los términos incluidos en el contrato, ya descrito previamente, se habrá visto modificado: los plazos. Anteriormente, mencionamos que dependiendo de la situación en la que se encuentre la empresa, en relación con la formulación de las cuentas anuales, deberá de realizar unos plazos u otros.

El artículo 5.2 de la Ley de Auditores de Cuenta, especifica que, en caso de verse comprometido el plazo del trabajo, se deberá de realizar un escrito donde se informen las causas. El documento pasará a formar parte de los papeles de trabajo.

### **6.1.2 NIA-ES 240 ~ RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR FRENTE AL FRAUDE**

La responsabilidad del auditor frente al fraude cobra relevancia en esta situación, puesto que puede haberse elevado la probabilidad de que se efectúe. Circunstancias como la presión por parte de la alta dirección o las amenazas a la continuidad pueden haberse incrementado, junto con la reducción de comunicación interna, pueden haber llevado a realizar actitudes y acciones poco éticas.

La incorrección material por fraude regulada en la NIA-ES 240<sup>4</sup>, puede ser de dos tipos:

- Información financiera fraudulenta
- Apropiación indebida de activos.

El auditor deberá prestar mayor atención a varios factores que pueden indicar un mayor riesgo de fraude, como la dificultad de confirmación de los saldos bancarios, empleo de cuentas bancarias personales, respuestas incoherentes e inconsistentes, entre otros.

Tras haber sido identificado el riesgo, se pasará a obtener las evidencia necesarias. En esta fase el escepticismo profesional es de vital importancia, prestar especial atención a los cambios realizados por la empresa y la documentación aportada. La respuesta que nos sugiere el ICJCE ante una posible incorrección material por fraude, es el análisis de asientos y ajustes poco usuales o de carácter no estándar.

---

<sup>4</sup> (ICAC, 2013)

### 6.1.3 NIA-ES 315 ~ IDENTIFICAR RIESGOS INCORRECCIÓN MATERIAL

La norma internacional de auditoría adaptada a España número 315<sup>5</sup> se encarga de regular la responsabilidad del auditor de identificar riesgos de incorrección material. El conocimiento de la entidad, del entorno y el control interno es fundamental, ya que la comprensión de los riesgos comerciales que enfrenta la empresa aumenta la probabilidad de identificar posibles amenazas. Una vez realizado, el auditor diseñará e implantará la respuesta que considere más adecuada.

El conocimiento de la entidad y el entorno de la misma permite tener constancia de los riesgos que acechan directamente al cliente, a la sociedad y al entorno que lo rodea. A este respecto, reconocer el impacto y los efectos del Covid-19 son necesarios, aunque habrá situaciones donde no se conozcan todos, debido a la incertidumbre para poder saber las dificultades que enfrenta la empresa.

Al igual que conocer la entidad y su entorno, el saber sobre los procedimientos que se aplican en el control interno es imprescindible, así como conocer las personas involucradas en el proceso. Las restricciones de movilidad y teletrabajo pueden haber ocasionado una dificultad a la hora de identificar todos los aspectos relevantes sobre el mismo.

Por otra parte, en el caso de que se hubiese realizado la identificación de los riesgos de incorrección material previa crisis sanitaria, se deberán de revisar y modificar en caso de que el auditor lo considere necesario.

### 6.1.4 NIA-ES 330 ~ RESPUESTA DEL AUDITOR A LOS RIESGOS

La NIA-ES 330, respuesta del auditor a los riesgos valorados, contempla lo siguiente en el apartado 5: *«Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.»* Teniendo en cuenta lo expuesto, el auditor podrá implantar medidas como la mayor supervisión por parte del gerente o modificación de procedimientos. (ICAC, 2013)

Los procedimientos que se empleaban con anterioridad puede que no sean los más adecuados para la situación, por lo que podrán adaptarlos en la medida en la que consideren oportunos. En caso de que sea necesario, se diseñarán e implantarán nuevos controles.

Respecto a los procedimientos sustitutos, apartado 18 de la norma, el auditor deberá de ver las transacciones que resulten materiales. Es de resaltar este apartado debido a que el Covid-19 puede haber provocado que operaciones que antes no eran materiales, pasen a serlo.

En la adecuación de la información relevada, aumentará la importancia de la evaluación de la misma. La obtención de evidencia adecuada y suficiente es fundamental y, en caso de no obtenerla, el informe de auditoría resultará con opinión denegada o con salvedades.

---

<sup>5</sup> (ICAC, 2013)

### **6.1.5 NIA-ES 500 ~ EVIDENCIA AUDITORÍA**

Obtener la evidencia suficiente de la auditoría es esencial para que el auditor, pueda obtener una opinión fundamentada. Están regladas por la norma internacional de auditoría adaptada a España número 500, aunque consta con especificaciones en la número 501; por otro lado, la número 505 concreta las confirmaciones externas. En el caso de esta última, ya se contemplaba la posibilidad de recibir las confirmaciones de terceros ajenos a la empresa, por vía electrónica. (ICAC, 2013)

La adaptación tecnológica ha sido obligatoria, en el caso de empresas no esenciales, si se tenían intenciones de continuar la actividad empresarial a través del teletrabajo. El programa *Acelera PYME*, implantado por el gobierno español, ofrece ayudas económicas a las empresas que no puedan soportar una inversión de este tipo. Además, aparte de las dificultades planteadas a la hora de adoptar el teletrabajo, también se deberá garantizar la seguridad de la información.

La obtención de evidencia suficiente y adecuada, para la fundamentación de la opinión del auditor se ha visto dificultado por las medidas adoptadas, ya que provocan una reducción del contacto con el cliente. Se deberá de aumentar el escepticismo profesional respecto a los datos y la documentación aportada.

### **6.1.6 NIA-ES 540 ~ ESTIMACIONES CONTABLES**

La auditoría de las estimaciones contables se encuentra en relación con la norma 315. El motivo de esta conexión es que los riesgos de incorrección material detectados en el procedimiento anterior, serán revisados y se validará la calidad y fiabilidad de los mismos.

El auditor debe considerar, entre otras cosas, el registro histórico de la compañía, así como la experiencia que posee en la industria. Sin embargo, los cambios en los hechos, las circunstancias o los procedimientos de una empresa pueden hacer que factores diferentes de los considerados anteriormente se vuelvan significativos para la estimación contable.

La incertidumbre vivida ha provocado una mayor dificultad a la hora de detectar si las estimaciones contables son la adecuadas. En esta ocasión, el escepticismo cobra relevancia una vez más, para poder valorar las estimaciones. Tras realizar las hipótesis ocasionadas, se revelarán adecuadamente en los estados financieros. En caso de que no se pueda realizar la estimación, a causa de la incertidumbre, también se deberá de incorporar una anotación donde se indique.

### **6.1.7 NIA-ES 560 ~ HECHOS POSTERIORES**

La NIA-ES 560 apunta que: «*Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros*» Los acontecimientos sucedidos por el Covid-19 son un hecho posterior, clasificado con carácter general como tipo 2, debido a que ocurrió una vez cerrado el ejercicio 2019. En el apartado anterior, se explicó el motivo de la consideración de hecho posterior de tipo 2 y con referencia a como se verá reflejado en las cuentas anuales.

### **6.1.8 NIA-ES 570-R ~ PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO**

La capacidad de la empresa para poder continuar con la actividad empresarial ha sido objeto de incertidumbre para muchas sociedades, especialmente a las de pequeña y mediana dimensión. El auditor deberá de extremar la atención en este asunto, y realizar una valoración sobre la capacidad para aplicar este principio contable. La valoración proporcionará unas pruebas adecuadas y suficientes que corroboren este asunto. Al igual que con los hechos posteriores, en apartados anteriores se abordó las dificultades de aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

### **6.1.9 NIA-ES 600 ~ AUDITORÍA DE GRUPO**

Las auditorías de sociedades de grupo se han visto dificultadas por las restricciones de movilidad. La revisión de las cuentas anuales individuales se verá complicado por lo que, el artículo 7.5 de LAC, aclara que se deberá adoptar las medidas adecuadas e informar al ICAC. Además, se deberán de realizar los procedimientos de control necesarios.

Cuando el equipo de trabajo del grupo no pueda completar la auditoría derivada de los desafíos de conformidad con el COVID-19, se requiere que el equipo de trabajo del grupo considere si esta es una auditoría de limitación de alcance, dará como resultado una modificación de la opinión de auditoría de acuerdo con NIA-ES 705-R.

## **6.2 EFECTOS SOBRE LOS INFORMES DE AUDITORÍA**

Los acontecimientos originados por la pandemia por coronavirus tendrán su efecto en los informes de auditoría. Se podrá ver reflejado en los párrafos de énfasis o en el párrafo de cuestiones claves de auditoría, diferenciado debido a que en el primero se exponen cuestiones ajenas a la auditoría, pero relevantes para el proceso; mientras que en el siguiente se mencionan hallazgos significativos de la auditoría. Aunque, la inclusión del Covid-19 en el informe de auditoría depende del juicio del auditor.

La NIA-ES 706-R regula los párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. La normativa tiene como objetivo fijar la atención sobre una cuestión que, a juicio del auditor, sea relevante.

Por otro lado, la NIA-ES 701 regla la comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en el informe, por el que se señala que el auditor deberá de informar sobre aquellos aspectos que hayan requerido mayor atención y estudio a lo largo del proceso de auditoría.

El fenómeno acontecido por el Covid-19 puede originar informes de auditoría con salvedades por incorrección material, limitaciones al alcance, incertidumbre en torno al principio de empresa en funcionamiento o párrafo de cuestiones claves de auditoría.

Una cuestión clave de auditoría es un suceso que cobra relevancia y requiere una atención considerable del auditor a lo largo del proceso. En caso de que se resuelvan de forma satisfactoria constarán como cuestión clave de auditoría y, en caso contrario, constarán como una salvedad en el informe.

A continuación, se presentan varios ejemplos del párrafo de énfasis para obtener una visión realista de como se está plasmando esta información en los diferentes informes de auditoría. Asimismo, las demostraciones se encuentran auditadas en diferentes momentos de la pandemia, pudiendo ver si existe o no variación en la redacción.

El primer ejemplo para exponer es por parte de la sociedad «EROSKI, S. Coop. y sociedades dependientes», grupo compuesto dedicado al suministro de artículos de consumo. La compañía realizó el cierre del ejercicio a 31 de enero de 2020 y auditada por la firma de auditoría KPMG a finales de marzo. El fragmento expuesto pertenece al informe de auditoría, apartado párrafo de énfasis, página número 5.

#### **Párrafo de énfasis**

Llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota 30 de la memoria consolidada adjunta, en la que los administradores hacen mención al hecho posterior en relación con la emergencia sanitaria asociada a la propagación del Coronavirus COVID-19 y las principales consecuencias identificadas a la fecha de formulación de las presentes cuentas anuales consolidadas, considerando las medidas adoptadas por el Gobierno de España, así como las dificultades que conlleva la estimación de los potenciales impactos que podría tener esta situación. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Fuente: CCAA EROSKI, S. Coop. ~ . (Comision Nacional del Mercado de Valores, 2020)

El párrafo de énfasis mostrado en el ejemplo está desarrollado por la auditoría KPMG, donde resalta la importancia del Covid-19 para la comprensión de los estados financieros de la sociedad.

El segundo ejemplo corresponde al informe de auditoría de la sociedad «CLINICA BAVIERA, S.A.», centro oftalmológico. Realizó el cierre del ejercicio a 31 de diciembre, siendo auditada a mediados de mayo. El fragmento corresponde a la página número 4 del informe de auditoría llevado a cabo por la firma Mazars.

#### *Párrafo de énfasis*

Llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota 33 de la memoria consolidada adjunta, en la que los administradores hacen mención al hecho posterior en relación con los efectos derivados de la propagación del Coronavirus COVID-19 y a las principales consecuencias identificadas a la fecha de formulación de las presentes cuentas anuales consolidadas, considerando las medidas adoptadas por los respectivos gobiernos de los países en los que opera el Grupo, así como las dificultades que conlleva la estimación de los potenciales impactos que podría tener esta situación. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Fuente: CCAA Clínica Baviera, S.A. ~ (Comisión Nacional del Mercado de Valores, 2020)

El presente fragmento poco difiere del primer ejemplo visualizado, a pesar de encontrarse auditada con unos meses de diferencia respecto a la anterior. El auditor considera de relevancia los efectos derivados por el coronavirus, teniendo en cuenta las medidas adoptadas por los diferentes gobiernos en los que se encuentra localizada la sociedad.

El tercer y último ejemplo, respecto a los párrafos de énfasis, se exhibe un fragmento de la página dos del informe de auditoría de la sociedad «URBAR INGENIEROS, S.A.», dedicada al desarrollo de aplicaciones industriales. La auditoría fue realizada a finales de junio, por la firma de Grant Thornton, a pesar de ejecutar el cierre del ejercicio a 31 de diciembre.

**Párrafo de énfasis**

Llamamos la atención sobre lo indicado en la nota 21 de la memoria adjunta en la que los Administradores hacen mención al hecho posterior en relación con la situación de crisis sanitaria ocasionada por el brote de Coronavirus(COVID-19), indicando que, a la fecha de formulación de las cuentas anuales adjuntas ha realizado en Expediente de Regulación Temporal de Empleo en Virlab, S.A. para adecuar la planificación de los ensayos a la situación producida por el COVID-19, y que no es posible realizar una estimación de los posibles impactos futuros que pudiera ocasionar. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Fuente: CCAA Urbar Ingenieros, S.A (Comisión Nacional del Mercado de Valores, 2020)

A diferencia de los ejemplos anteriores podemos ver como se incluye en el párrafo de énfasis la mención a la pandemia junto con la tramitación de los ERTE por parte de la sociedad. Son aspectos que a juicio del auditor considera de relevancia suficiente para enfocar la atención en ellos. Asimismo, a pesar de ser a mediados de junio, todavía no se pueden realizar estimaciones contables concretas sobre los efectos del Covid-19 en la empresa.

Por otra parte, los auditores de la empresa Industria de Diseño Textil, S.A., con cierre del ejercicio a 31 de enero de 2019, ha incluido un párrafo de cuestiones claves de la auditoría, página dos del informe, en relación con la valoración de las existencias.

Valoración de existencias	
Descripción	Procedimientos aplicados en la auditoría
<p>El valor de las existencias de la Sociedad al cierre del ejercicio 2019 asciende a 660 millones de euros, representando un 2,8% del total de sus activos.</p> <p>Dichas existencias corresponden, principalmente, a productos terminados y se encuentran distribuidas entre los centros de distribución gestionados por la Sociedad y se valoran de acuerdo a lo indicado en la Nota 4.g de la memoria adjunta. El modelo de negocio del Grupo Inditex, del que la Sociedad es cabecera, se basa en ofrecer los productos de moda requeridos por los clientes a través de un modelo integrado y centralizado para lo que continuamente se diseñan, compran y distribuyen a los puntos de venta nuevas referencias.</p> <p>La velocidad de los cambios en la moda, los efectos que en la realización de los inventarios de la campaña primavera-verano 2020 está teniendo la pandemia Covid-19 (véase Nota 20) y la complejidad del proceso de valoración de las mercancías, que hacen necesaria la realización de estimaciones relevantes para determinar el coste de adquisición y el valor recuperable de cada referencia, nos hacen considerar este aspecto como una cuestión clave de la auditoría.</p>	<p>Como respuesta a esta cuestión clave, nuestra auditoría ha incluido, entre otros, los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluación de la consistencia de los principios y criterios contables aplicados por la Sociedad para la valoración del inventario de existencias al 31 de enero de 2020 con el marco normativo de información financiera que le es de aplicación y con los aplicados en el ejercicio anterior.</li> <li>- Para una muestra representativa, contraste de la correcta valoración de las existencias de producto terminado, realizando el cálculo de la valoración de las mismas a partir del coste de adquisición y considerando los costes imputables a dichas mercancías, contando para ello con la involucración de nuestros expertos en sistemas de información (TI).</li> <li>- Evaluación de las estimaciones clave empleadas por la Dirección de la Sociedad para determinar el valor neto de realización y su consistencia con la política de la Sociedad, con la información histórica y con otra información disponible, tal como las ventas y devoluciones posteriores, contando para ello con la involucración de nuestros expertos en sistemas de información (TI).</li> <li>- Evaluación del cumplimiento de los desgloses incluidos en memoria con el marco normativo aplicable.</li> </ul> <p>El resultado de los procedimientos realizados referentes al análisis de los principios y criterios contables y estimaciones aplicados por la Sociedad, a la ejecución de pruebas sustantivas específicas y a los desgloses incluidos en la memoria, ha sido satisfactorio en relación con los objetivos perseguidos.</p>

Fuente: CCAA INDITEX, S.A. ~ (Comisión Nacional del Mercado de Valores, 2020)

El ejemplo nos muestra dos columnas, en la primera donde describe el concepto y se explica el motivo por el cual han considera la pandemia del Covid-19 como una cuestión clave de auditoría; mientras que, en la segunda columna, se describen los procedimientos que han realizado los auditores, en este caso es la una de las Big Four DELOITTE, S.L.

En la introducción del presente apartado se aclaró que en caso de que los procedimientos realizados resulten satisfactorios se considerarán cuestiones claves de auditoría. En la segunda columna, último párrafo, tras haber sido detallado los procedimientos empleados por parte de los auditores se puntualiza que el resultado «ha sido satisfactorio en relación con los objetivos perseguidos.»

## 7. EMPRESAS DE AUDITORÍA

---

Anteriormente se ha visualizado la medida en la que afecta este suceso a las cuentas anuales, la modificación de los plazos para la formulación, aprobación y presentación, así como las variaciones en los procedimientos a seguir por el auditor; en este penúltimo apartado del trabajo comentaremos los efectos negativos del coronavirus sobre las firmas de auditoría, ha afectado a todos los sectores y estas no están exentas de sufrirlo.

Esteban Uyarra<sup>6</sup>, miembro del consejo directivo del REA, detalla en un artículo publicado en su página web que la situación actual está dañando el tejido empresarial y las firmas de auditoría no son ajenas a ella generando determinados riesgos a los que se deben de enfrentar.

- La liquidez de la empresa puede verse afectada por impagos o demoras, consecuencia de que las empresas auditadas no poseen la capacidad suficiente para realizar los pagos.
- Financiación → es un detalle importante ya que, al sufrir impagos, se encuentran en una situación en la que dependen de la autofinanciación. Esta dependencia puede ponerlos en una situación límite, sobre todo si no se poseen suficiente autofinanciación previa pandemia.
- Reducción de la cartera de clientes por cierre de empresas, así como reducción de honorarios y cancelación de las auditorías voluntarias.
- Caída de la productividad por falta de herramientas suficientes para el desempeño eficaz del teletrabajo.

En conclusión, la pandemia por coronavirus ha puesto en situaciones límite a numerosas empresas, incluida las firmas de auditoría como hemos visto anteriormente. El mayor impacto ha recaído sobre las pequeñas y medianas empresas pudiendo causar la desaparición de estas o, en caso de que fuese posible, la fusión con otras compañías del mismo sector y así poder garantizar su continuidad.

## 8. CONCLUSIÓN

---

Tras la realización del trabajo podemos concluir que la pandemia por Covid-19 ha tenido una influencia significativa en el proceso de auditoría. Es un suceso que ha afectado a dos ejercicios económicos, incidiendo en aspectos diferentes en cada uno de ellos.

En el ejercicio 2019 los auditores han visto impactados los procedimientos a seguir a causa de las medidas adoptadas como, por ejemplo, las restricciones de movilidad. Respecto a esta situación el escepticismo profesional ha cobrado relevancia, debido a las posibles incorrecciones materiales por fraude y las dificultades de obtener evidencia, entre otros. Estas circunstancias han supuesto una dificultad añadida a la hora de realizar las pruebas necesarias.

Por otra parte, la situación con carácter general no habrá provocado ajustes contables, pero deberá de ser reflejada por parte de los administradores de la sociedad en el apartado de hechos posteriores de la memoria; mientras que los auditores podrán hacer referencia en el párrafo de

---

<sup>6</sup> (Uyarra, 2020)

énfasis o en las cuestiones claves de auditoría. Además, muchas empresas podrán encontrarse con dudas respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

La repercusión en el ejercicio 2020 tendrá un carácter más significativo que las del ejercicio anterior. Los acontecimientos sucedidos deberán verse reflejados en la contabilidad de las empresas, provocando que posiblemente aumenten los deterioros, las modificaciones en los métodos de valoración o el valor razonable de las cuentas. Asimismo, será previsible que aumenten los informes de auditoría formulados con opiniones con salvedades.

Finalmente, la pandemia por coronavirus ha causado múltiples efectos en el proceso de auditoría pasando por los cuentas anuales hasta llegar a las propias firmas de auditoría, pero todavía queda por descubrir el impacto final de algunos aspectos o la identificación de nuevos aspectos impactados.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

---

- Agencia Tributaria . (2020). *Reales Decreto -Leyes*. Obtenido de [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Otras\\_normativas/RDL.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Otras_normativas/RDL.shtml)
- CNMV. (2020). Obtenido de Informes Financieros Anuales: <https://www.cnmv.es/Portal/consultas/busqueda.aspx?id=25>
- Comisión Europea. (2020). *Empleo y economía durante la pandemia del coronavirus*. Obtenido de Comisión Europea: [https://ec.europa.eu/info/live-work-travel-eu/health/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic\\_es](https://ec.europa.eu/info/live-work-travel-eu/health/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic_es)
- Comisión Nacional del Mercado de Valores. (Mayo de 2020). *Clinica Baviera, S.A. y Sociedades Dependientes*. Obtenido de <https://www.cnmv.es/AUDITA/2019/18709.pdf>
- Comision Nacional del Mercado de Valores. (Junio de 2020). *Eroski S. Coop. y Sociedades Dependientes*. Obtenido de <https://www.cnmv.es/AUDITA/2020/18708.pdf>
- Comisión Nacional del Mercado de Valores. (Marzo de 2020). *Industrial de Diseño Textil, S.A.* Obtenido de <https://www.cnmv.es/AUDITA/2020/18378.pdf>
- Comisión Nacional del Mercado de Valores. (Junio de 2020). *Urbar Ingenieros, S.A.* Obtenido de <https://www.cnmv.es/AUDITA/2019/18718.pdf>
- Corporación5. (2020). Obtenido de Informe coyuntura económica del 1T 2020: <https://www.corporacion5.com/wp-content/uploads/2020/05/CORPORACION-5-Informe-de-Coyuntura-1T2020-Especial-Covid-19.pdf>
- Fondo Monetario Internacional. (Abril de 2020). *Perspectiva de la Economía Mundial*. Obtenido de <https://www.imf.org/es/Publications/WEO/Issues/2020/04/14/weo-april-2020>
- Gobierno de Canarias . (Junio de 2020). *Gobierno de Canarias* . Obtenido de Covid-19: <https://www3.gobiernodecanarias.org/sanidad/scs/tematica.jsp?idCarpeta=e01092c2-7d66-11ea-871d-cb574c2473a4>
- Gobierno de Canarias. (2020). *Gobierno de Canarias*. Obtenido de mpacto del COVID-19 en el PIB y en la llegada de turistas. Simulación por la demanda.: <http://www.gobiernodecanarias.org/istac/descargas/covid-19/informe-impacto-COVID-19-PIB-demanda-20-04-2020.pdf>
- Gobierno de España. (2020). *Gobierno de España*. Obtenido de Enfermedad por nuevo coronavirus, Covid-19: <https://www.msbs.gob.es/en/profesionales/saludPublica/ccayes/alertasActual/nCov-China/home.htm>
- ICAC. (15 de Octubre de 2013). *Norma Internacinal de Auditoría N° 210*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20210%20p%20def.pdf>
- ICAC. (15 de Octubre de 2013). *Norma Internacional de Auditoría N° 240*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20240%20p%20def.pdf>

- ICAC. (15 de Octubre de 2013). *Norma Internacional de Auditoría N° 315*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20315%20p%20def.pdf>
- ICAC. (13 de Octubre de 2013). *Norma Internacional de Auditoría N° 330*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20330%20p%20def.pdf>
- ICAC. (15 de Octubre de 2013). *Norma Internacional de Auditoría N° 500*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20500%20p%20def.pdf>
- ICAC. (15 de Octubre de 2013). *Norma Internacional de Auditoría N° 540*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20540%20p%20def.pdf>
- ICAC. (15 de Octubre de 2013). *Norma Internacional de Auditoría N° 560*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20560%20p%20def.pdf>
- ICAC. (15 de Octubre de 2013). *Norma Internacional de Auditoría N° 600*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20600%20p%20def.pdf>
- ICAC. (31 de Diciembre de 2016). *Norma Internacional de Auditoría Revisada N° 570*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=223>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (Noviembre de 2017). Obtenido de Norma Internacional de Información Financiera 13: <http://www.icac.meh.es/Documentos/Contabilidad/2.Internacional/020.NIIF-UE/010.NIIF%20Vigente/130.NIIF%2013%20Valoraci%C3%B3n%20del%20valor%20razonable.pdf>
- KPMG. (abril de 2020). *KPMG Tendencias*. Obtenido de Buenas prácticas contables ante el impacto del coronavirus en 2020: <https://www.tendencias.kpmg.es/2020/03/buenas-practicas-contables-coronavirus-2020/>
- KPMG. (MAYO de 2020). *KPMG TENDENCIAS*. Obtenido de KPMG: <https://www.tendencias.kpmg.es/2020/05/impacto-economico-covid-19-crisis-mas-larga-intensa/>
- Ley Auditores de Cuentas. (17 de junio de 2016). *Boletín Oficial del Estado*. Obtenido de Ley 22/2015: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>
- Ministerio de Economía y Hacienda. (16 de Noviembre de 2007). *Plan General de Contabilidad*. Obtenido de Real Decreto 1514/2007: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2007/BOE-A-2007-19884-consolidado.pdf>
- Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática. (14 de Marzo de 2020). *Boletín Oficial del Estado*. Obtenido de Real Decreto 463/2020: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-3692](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-3692)
- PWC. (abril de 2020). Obtenido de Covid-19 Implicaciones contables: <https://www.pwc.es/es/covid/assets/implicaciones-contables-9.pdf>
- REA. (3 de abril de 2020). *Notas de aviso*. Obtenido de Economistas con la sociedad frente al coronavirus: <https://multimedia2.coev.com/pdfs/recopilacion3abril2020.pdf>

- REA auditores. (1 de abril de 2020). Obtenido de Nota de aviso:  
[https://rea.economistas.es/?mailpoet\\_router&endpoint=view\\_in\\_browser&action=view&data=WzEzMiwzMTE5YWVkbmVmYzY3liwwLDAsMCwxXQ](https://rea.economistas.es/?mailpoet_router&endpoint=view_in_browser&action=view&data=WzEzMiwzMTE5YWVkbmVmYzY3liwwLDAsMCwxXQ)
- REA auditores. (MARZO de 2020). *Comunicación departamento técnico N° 102*. Obtenido de  
[https://economistas.es/Contenido/Consejo/Coronavirus/Comunicacion\\_102\\_REA.pdf?t=1586363278](https://economistas.es/Contenido/Consejo/Coronavirus/Comunicacion_102_REA.pdf?t=1586363278)
- REA auditores. (8 de junio de 2020). *nota de aviso*. Obtenido de  
[https://rea.economistas.es/?mailpoet\\_router&endpoint=view\\_in\\_browser&action=view&data=WzE3OCwiMzUxNjRjYmEyYjA3liwwLDAsMCwxXQ](https://rea.economistas.es/?mailpoet_router&endpoint=view_in_browser&action=view&data=WzE3OCwiMzUxNjRjYmEyYjA3liwwLDAsMCwxXQ)
- REA auditores. (2020 de mayo de 2020). *Nota de aviso*. Obtenido de  
[https://rea.economistas.es/?mailpoet\\_router&endpoint=view\\_in\\_browser&action=view&data=WzE2OSwiNTNhMjUwM2JkZDEwliwwLDAsMCwxXQ](https://rea.economistas.es/?mailpoet_router&endpoint=view_in_browser&action=view&data=WzE2OSwiNTNhMjUwM2JkZDEwliwwLDAsMCwxXQ)
- Uyarra, E. (25 de Abril de 2020). *Esteban Uyarra*. Obtenido de Impacto del Covid-19 sobre las pequeñas firmas de auditoría: <https://estebanuyarra.com/impacto-del-covid-19-sobre-las-pequenas-firmas-de-auditoria/>
- World Health Organization . (Junio de 2020). *World Health Organization* . Obtenido de WHO Coronavirus Disease : <https://covid19.who.int/>