



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Máster

Máster en Contabilidad y Gestión

Financiera

Impacto de las crisis recientes en la información financiera de las empresas.

Presentado por:

Yousra Abassi

Tutelado por:

Sofía Ramos Sánchez

Valladolid, 25 de julio de 2022

RESUMEN

En este trabajo, se presentarán los efectos en la elaboración de las cuentas anuales y su auditoría de los años 2019 a 2021 de los importantes cambios económicos provocados por el BREXIT, la pandemia de coronavirus y la guerra en Ucrania, que ha sufrido el mundo durante los cuatro últimos años, habiendo representado un verdadero reto puesto que no se dispone de trabajos realizados en la misma línea.

Para conocer los efectos que deberían reflejarse en las cuentas anuales e informes de auditoría ha sido necesario estudiar los documentos emitidos por el colegio de registradores de España, Registro de Economistas Auditores o el Instituto de Censores Jurados de España, las consultas realizadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la legislación excepcional publicada en esos años. También se ha realizado un análisis de aquellas NIAS-ES que se han podido ver afectadas por estos hechos.

Posteriormente y con la intención de comprobar si la información financiera cumple con los requisitos de relevancia y fiabilidad exigidos por el PGC, se han revisado las memorias de aquellas empresas del IBEX 35 que pertenecen a los sectores más directamente afectados por las circunstancias tan insólitas de estos últimos años, los sectores del Transporte, Turismo, Automovilístico y Textil, para verificar si en sus cuentas anuales y/o en los informes de auditoría se reflejan estos hechos tan significativos. Los resultados han sido diversos. Las cuentas anuales que reflejan más ampliamente esa información han sido las de 2020, incurriendo algunas empresas en 2019, desde un punto de vista personal, en un incumplimiento de la normativa contable y sin que los auditores reflejaran nada al respecto de esa falta de información.

Palabras Clave: *Información financiera*; Crisis COVID-19; Crisis BREXIT

Código de clasificación JEL: *E0 Generalidades, M21 Economía empresarial, M42 Auditoría.*

ABSTRACT

This paper will present the effects on the preparation of the annual accounts and their audit for the years 2019 to 2021 of the important economic changes caused by the BREXIT, the coronavirus pandemic, and the war in Ukraine, which the world has suffered during the last four years, having represented a real challenge since there is no work done in the same line.

In order to know the effects that should be reflected in the annual accounts and audit reports, it has been necessary to study the documents issued by the Spanish Association of Registrars, the Registry of Economist Auditors or the Institute of Chartered Accountants of Spain, the consultations made to the Accounting and Auditing Institute, as well as the exceptional legislation published in those years. An analysis has also been made of those NIAS-ES that may have been affected by these events.

Subsequently, and with the intention of verifying whether the financial information complies with the requirements of relevance and reliability demanded by the PGC, the reports of those IBEX 35 companies belonging to the sectors most directly affected by the unusual circumstances of recent years, the Transport, Tourism, Automobile and Textile sectors, were reviewed to verify whether these significant events are reflected in their annual accounts and/or audit reports. The results have been diverse. The annual accounts that most widely reflect this information have been those of 2020, with some companies in 2019 incurring, from a personal point of view, in a breach of the accounting regulations and without the auditors reflecting anything about this lack of information.

Keywords: Financial information; COVID-19 crisis; BREXIT crisis.

JEL classification code: E0 General, M21 Business economics, M42 Auditing.

Contenido

1. INTRODUCCIÓN.....	8
1.1 La pandemia de coronavirus (COVID 19)	8
1.2 El BREXIT	12
1.3 La guerra ruso-ucraniana	12
1.4 Metodología:.....	13
2. IMPACTO DE LAS CRISIS RECIENTES EN LA ELABORACION DE LAS CUENTAS ANUALES:.....	15
2.1. Los principales efectos en las cuentas anuales de 2019:	16
2.2. Impacto en las cuentas anuales de 2020	21
2.2.1: Consideraciones contables y de divulgación para el ejercicio de 2020:.....	23
2.2.2: Consecuencias en la memoria no abreviada de las cuentas anuales de 2020	31
2.3. Impacto de las crisis recientes en las cuentas de 2021	32
2.3.1 Efectos sobre los hechos posteriores al balance	33
3. EL IMPACTO DE LAS CRISIS EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES: 34	
3.1. Impacto del BREXIT en la auditoría de cuentas de 2019 y 2020:	35
3.2. Impacto de la pandemia de coronavirus (COVID-19) en la auditoría de cuentas de 2019 y 2020:.....	39
3.3. Situación de la guerra de Ucrania/Rusia: ¿cuáles son los impactos a tener en cuenta en la auditoría de cuentas de 2021?	54
4. ANÁLISIS EMPÍRICO	56
4.1. Muestra, fuente de datos y variables del análisis	56
4.2. Análisis de las cuentas anuales de las empresas del IBEX 35:	58
5. CONSIDERACIONES FINALES	70
BIBLIOGRAFÍA	73
Apéndice normativo	75
ANEXOS.....	79

INDICE DE TABLAS:

<u>Figura 1.1.1: Recursos movilizados en el PIB por país en 2020</u>	10
<u>Figura 1.3.1:Previsiones del Gobierno, el FMI y el Banco España sobre el impacto en el PIB nacional del coronavirus y la guerra entre Rusia y Ucrania en 2022 y 2023:</u>	13
<u>Figura 2.1.1.1: Proceso excepcional de elaboración, aprobación y depósito de cuentas anuales</u>	18
<u>Figura 2.1.3.1 : Hechos posteriores (cuentas de 2019)</u> Error! Bookmark not defined.	
<u>Figura 2.2.1.3.1: Hechos posteriores (Cuentas de 2020):</u>	27
<u>Figura 3.2.1 : plazos de auditoría extraordinarios (1/ 4)</u>	41
<u>Figura 3.2.2 : plazos de auditoría extraordinarios (2/4)</u>	42
<u>Figura 3.2.3: plazos de auditoría extraordinarios (3/4)</u>	42
<u>Figura 3.2.4: plazos de auditoría extraordinarios (4/4)</u>	43
<u>Tabla 4.1.1:Empresas del IBEX 35 de los principales sectores impactados:</u>	58
<u>Tabla 4.2.1: Efecto del BREXIT por Notas</u>	64
<u>Tabla 4.2.2: Efecto del COVID-19 por Notas</u>	66
<u>Tabla 4.2.3 Efecto de la Guerra Ruso-Ucraniana por Notas</u>	68

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Abreviación	Concepto
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
EINF	Estado de Información No Financiera
ERTE	Expedientes de Regulación Temporal de Empleo
FMI	Fondo Monetario Internacional
IBEX	Iberia Index
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas
LSC	Ley de Sociedades de Capital
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NRV	Norma de Registro y Valoración
OMS	Organización Mundial de Salud
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte
PGC	Plan General de Contabilidad
PIB	Producto Interior Bruto
REA	Registro de Economistas Auditores
RD	Real Decreto
RLAC	Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas
TI	Tecnología de Información

1. INTRODUCCIÓN

Las crisis provocadas por los importantes acontecimientos a nivel mundial que ha conocido el mundo en los últimos años, afectando a todos los países independientemente de su nivel de desarrollo económico, como son la pandemia de coronavirus SARS-CoV-2 (COVID-19 o coronavirus, en adelante), la escasez de microchips, la salida del Reino Unido de la Unión Europea (en adelante, BREXIT) y el conflicto ruso-ucraniano han afectado también a España y a sus empresas.

La crisis sanitaria producida por el COVID-19 en los primeros meses del año 2020 ha sido la de mayor impacto puesto que obligó al cierre parcial o total de la mayoría de las empresas, provocando una parada económica importante, empujando a los distintos sectores de la economía a enfrentarse a un cambio en los métodos de trabajo, experimentando el trabajo a distancia, y obligando a valorar, por parte de las empresas, reflejar esta situación en su información financiera. Asimismo, el sector de auditoría no fue una excepción, lo que exigió a las empresas auditorías a realizar importantes modificaciones en su modo de trabajo para la obtención de la evidencia de auditoría.

Por tanto, dadas las repercusiones que, sobre la información financiera de las empresas y la auditoría, han tenido las mencionadas crisis recientes en estos últimos años, y la escasez de los análisis que estudian los impactos de dichas crisis, se ha considerado interesante realizar un trabajo en el que se compile todos los posibles efectos sobre las cuentas anuales de las empresas y sobre la auditoría de estas.

A continuación, se exponen, a efectos de contextualizar el presente trabajo, cada una de las crisis indicadas, así como sus consecuencias más significativas.

1.1 La pandemia de coronavirus (COVID 19)

Los primeros casos de neumonía se identificaron en Wuhan cuando el virus era aún desconocido. Los casos aparecieron entre el 12 y el 29 de diciembre de 2019, según las autoridades de salud de Wuhan. El 7 de enero de 2020, las autoridades de China confirmaron que habían identificado la naturaleza del virus

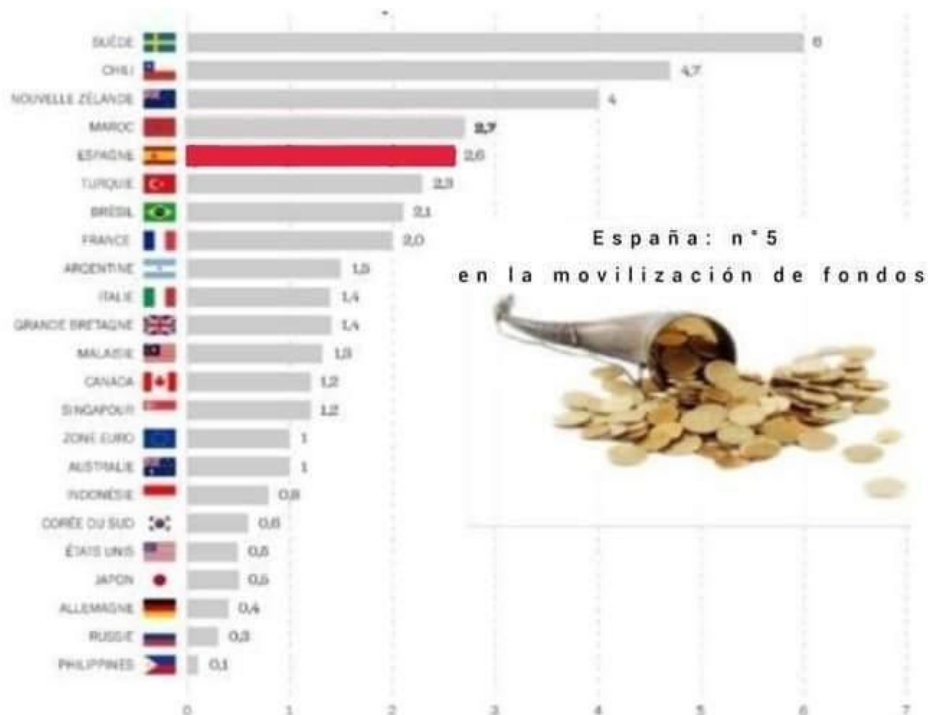
como un nuevo coronavirus. A finales de enero, más de 100 personas en China murieron por el coronavirus. El 30 de enero de 2020, la Organización Mundial de la Salud (OMS en adelante) anunció la emergencia sanitaria mundial. Desde ese momento, y para frenar la expansión del virus, los gobiernos decidieron aislar parcial o totalmente las regiones contagiadas. El 11 de marzo de ese año (2020), la OMS declaró el coronavirus como pandemia, y su director general, Ghebreyesus. T, en marzo de 2020 indicó que “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”.

En España, el Centro Nacional de Microbiología confirmó el primer caso positivo de COVID-19 el 31 de enero de 2020. El 14 de marzo de 2020, el Gobierno Español declaró el estado de alarma en todo el territorio español para hacer frente a la propagación del virus, mediante la aprobación del Real Decreto (RD en adelante) 463/2020, de 14 de marzo “para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19”, vigente hasta las 00.00 horas del día 21 de junio de 2020.

La pandemia de coronavirus (COVID-19) ha creado una gran incertidumbre económica al nivel mundial parecida a la crisis financiera de 2008. En términos de disminución del Producto Interior Bruto (en adelante PIB), muchos países han experimentado la mayor recesión de su historia, la mayoría de los gobiernos instrumentaron acciones con impactos negativos en la economía, e impusieron además cambios en los comportamientos de los ciudadanos para frenar la propagación del virus.

Según los datos del banco de inversión estadounidense Goldman Sachs, resulta que España se encontró, en 2020, en el 5º lugar del mundo en cuanto a recursos movilizados en porcentaje del producto interior bruto (PIB) como respuesta a la propagación del virus, como se puede ver en la **Figura 1.1.1**:

Figura 1.1.1: Recursos movilizados en el PIB por país en 2020



Fuente: Ministerio de Fianzas de Marruecos-Datos de Goldman Sachs (2020)

Como consecuencia de las decisiones drásticas para frenar la propagación del virus, los individuos, los consumidores y las empresas de todos los tamaños se vieron afectados. Los primeros cierres y la incertidumbre económica hicieron que algunos clientes dejaran de hacer pedidos. Por ejemplo, el cierre temporal de las plantas de los fabricantes de automóviles en marzo de 2020 provocó un descenso en la demanda de automóviles y una reducción de los pedidos de productos electrónicos. Asimismo, los fabricantes de microchips encontraron otros mercados donde vender sus productos puesto que aumentó la demanda de ordenadores y productos electrónicos, dado que era necesario trabajar o estudiar desde casa. Posteriormente, en el tercer trimestre de 2020, las ventas de automóviles repuntaron más rápido de lo previsto, mientras que la demanda de productos electrónicos siguió en auge lo que provocó a su vez un desabastecimiento de microchips.

Por otra parte, las criptomonedas necesitan mucha capacidad de procesamiento para funcionar. Esto significa que los “mineros de criptomonedas” deben adquirir tarjetas gráficas y procesadores en grandes cantidades, por lo tanto, la demanda de la industria de las criptomonedas también tiene una

influencia considerable en el mercado de los microchips y la escasez de estos componentes

Este aumento de la demanda de microchips ha repercutido en sectores de importancia estratégica que utilizan estos microchips en su proceso productivo y han tenido, en algunos casos, que parar la producción, en concreto, en el sector de automoción, que, hasta el momento actual, sigue sufriendo las repercusiones.

En suma, los efectos de la crisis debida al coronavirus en la actividad de las empresas son muy diferentes según los sectores. Los sectores más afectados por los paros o las disminuciones de actividad son el alojamiento y la restauración, seguidos de la fabricación de material de transporte y la construcción, mientras que otros, como el de las tecnologías de la información, han aprovechado al máximo las oportunidades de la crisis. Para los sectores más afectados el Gobierno aprobó medidas como:

- Exención del IVA a todos los servicios turísticos y hoteleros hasta el 31 diciembre de 2020;
- Suspensión temporal de la sobretasa de energía en alojamientos y parques temáticos;
- Eliminación del anticipo de renta para alojamientos, agencias de viajes y transporte aéreo;
- Aplazamiento de la contribución parafiscal, "buscando darle caja";
- La comunicación de una nueva línea de crédito con más periodo de gracia.

Todo esto, según Deloitte (2020, pág.7), las empresas han tenido que considerarlo en la elaboración de las cuentas anuales y su auditoría puesto que pueden afectar a:

- Cierre de locales;
- Pérdida de clientes;
- Interrupciones de la cadena de suministro;
- Retrasos en la producción;
- Cambios normativos;
- Cambios en la plantilla;

- Riesgo de pérdida de contratos importantes;
- Posible deterioro futuro de los activos y/o disminución del valor de mercado.

1.2 EI BREXIT

El Reino Unido es un socio económico importante para todos los países miembros. De hecho, a partir del 1 de enero de 2021, fecha en que tuvo lugar el BREXIT definitivo, se incrementaron las incertidumbres para los países de la Unión Europea. Una de las más relevantes incidió directamente al marco regulador de las actividades empresariales. Esto supuso que la relación entre el Reino Unido y la Unión Europea esté, a partir de esa fecha, basada en el “Acuerdo de Comercio y Cooperación” Comparado con la situación anterior del Reino como miembro de la Unión Europea, este acuerdo impide la libre circulación de personas, la pertenencia al Mercado Común Europeo y la unión aduanera, lo que conlleva importantes cambios para los ciudadanos, tanto del sector privado como del público de la Unión Europea y del Reino Unido.

En este sentido, el BREXIT pudo tener repercusiones negativas en la producción, la logística, pero también respecto a los proveedores y clientes. Otras repercusiones pudieron tener lugar a nivel jurídico y fiscal, de recursos humanos, de existencias, y de tecnologías de la información, etc., todo consiste un reto para las empresas españolas.

1.3 La guerra ruso-ucraniana

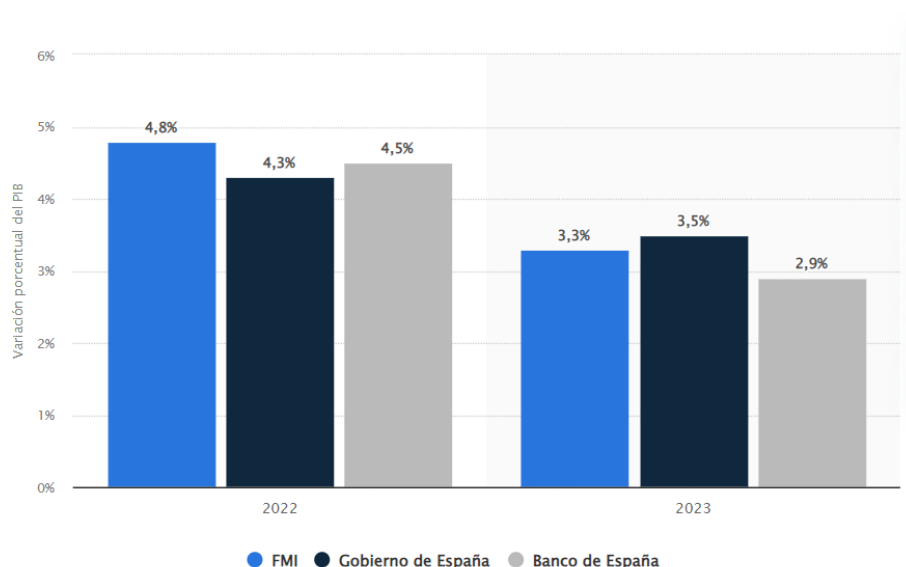
La invasión de Ucrania por las fuerzas rusas el 24 de febrero de 2022 también constituye un acontecimiento de gran alcance que igualmente dejará claras huellas en la economía mundial. Con el anuncio de que Rusia reconocía la independencia de dos provincias ucranianas, Donetsk y Luhansk, la Organización del Tratado del Atlántico Norte (en adelante OTAN)¹ y la Unión Europea anunciaron una serie de sanciones destinadas a reducir el poder financiero del gobierno ruso. Es probable que se produzca otro colapso económico mundial al interrumpirse aún más la cadena de suministro tras tres

¹ “Una alianza militar intergubernamental que se rige por el Tratado de Washington, firmado el 4 de abril de 1949”. Enciclopedia de historia.

años de crisis económica provocada por la pandemia de coronavirus (COVID-19).

Como se puede observar en la **Figura 1.3.1**, el Fondo Monetario Internacional (en adelante FMI), el Banco de España y el Gobierno español han realizado previsiones relacionadas con la evolución PIB en 2022 y 2023.

Figura 1.3.1: Previsiones del Gobierno, el FMI y el Banco España sobre el impacto en el PIB nacional del coronavirus y la guerra entre Rusia y Ucrania en 2022 y 2023:



Fuente: Statista 2022

En este trabajo, se evaluará el impacto subyacente de los cambios que se han producido, provocados por la pandemia de coronavirus (COVID-19) el BREXIT y la guerra ruso-ucraniana en la información financiera que ofrecen las empresas, así como en los informes de auditoría en España. Para resolver, **Cuáles son los principales cambios provocados por las crisis recientes en las cuentas anuales de 2019, 2020, 2021 y su auditoría.**

1.4 Metodología:

Este trabajo cuenta con dos objetivos, uno principal y otro secundario:

- Por un lado, debido a los escasos trabajos en España, que tratan del impacto de las tres crisis, el coronavirus (COVID-19), el BREXIT y la guerra rusa-ucraniana en la elaboración y la auditoría de las cuentas anuales, el objetivo es responder a este reto analizando la influencia que

hayan podido tener estos hechos en la elaboración y la auditoría de las cuentas anuales de 2019, 2020, y 2021.

- Por otro lado, se ha realizado un estudio empírico comparativo de las empresas del Ibex 35 de los sectores más impactados para tratar de extraer conclusiones concretas sobre el nivel de la divulgación de la información financiera en sus cuentas anuales.

En primer lugar, se ha realizado un estudio sobre los principales efectos que han podido tener las crisis en la determinación de la valoración de las partidas de las cuentas anuales y su elaboración, así como algunas modificaciones en cuanto a plazos de formulación aprobación y depósito en el Registro Mercantil de las cuentas de 2019. Posteriormente se ha intentado determinar cómo los auditores han respondido a los retos de las crisis excepcionales para llevar a cabo su trabajo de auditoría.

Para finalizar el trabajo se han revisado las memorias de las cuentas anuales de los últimos tres años de las empresas del IBEX 35 pero exclusivamente de los sectores de Transporte, Turismo, Textil y Automoción, con el fin de comprobar, si realmente, se ha divulgado suficientemente la información sobre los efectos de dichas crisis.

Para ello, el presente trabajo se ha estructurado de la siguiente manera: después de esta introducción, el capítulo dos se ha dedicado a revisar cuáles han sido los posibles impactos de las mencionadas crisis sobre las cuentas anuales de los ejercicios 2019 a 2021. En el capítulo tres se destacarán los principales cambios que han impactado el trabajo de auditoría de las cuentas anuales. En el capítulo cuatro se ha realizado el estudio empírico para subrayar el grado de divulgación de la información financiera en las cuentas anuales de las empresas del IBEX 35 de los sectores más impactados, y por último se expondrán unas consideraciones finales a modo de conclusiones.

2. IMPACTO DE LAS CRISIS RECIENTES EN LA ELABORACION DE LAS CUENTAS ANUALES:

Los impactos de la pandemia del COVID-19 desde principio de 2020 presentaron y aún están presentando desafíos para muchas empresas en el mundo y en España. Todas las entidades tuvieron que reflexionar sobre los nuevos retos a los que se enfrentaban mientras trabajaban en la elaboración de estados financieros provisionales o de cierre del ejercicio. Además, también debían tener en cuenta los posibles impactos del BREXIT sobre sus operaciones.

Estos hechos impactaron de lleno a aquellas empresas que tenían su fecha de cierre del ejercicio económico en 31 de diciembre de 2019, obligándoles a analizar los posibles impactos en sus operaciones y posiciones financieras como resultado de la crisis del coronavirus y el posible BREXIT, puesto que los administradores estaban en plazo para formular sus cuentas anuales cuando se estableció el estado de alarma en nuestro país. Es cierto que aún no se conocía el alcance total de la huella que esto dejaría sobre sus estados financieros y en la economía mundial, pero si existían indicios que hacían necesario considerar incluir en sus cuentas anuales alguna información para que estas cumplieran con el requisito de la información financiera recogido en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad² (en adelante PGC) de *relevancia*, así como con la cualidad de la *claridad* de esa información. Esto es, en aras de que las cuentas anuales mostraran adecuadamente los riesgos a los que se iba a enfrentar la empresa, así como permitieran a los usuarios de esa información el formarse una opinión para la correcta toma de decisiones.

Los efectos de los hechos ocurridos a principio de 2020 son arrastrados aún por las empresas a los que hay que sumar otros tantos como la falta de microchips, y en los últimos meses la guerra de en Ucrania.

Para el análisis del impacto de todos estos hechos sobre las cuentas anuales y dado que abarcan distintos años se ha considerado necesario clasificar aquellos por ejercicios económicos.

² Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

2.1. Los principales efectos en las cuentas anuales de 2019:

Como ya se ha comentado en los primeros meses del año 2020 se produjeron unos hechos excepcionales que afectaron a la economía y a las empresas de forma global. El BREXIT se sumó a la importante incertidumbre del mercado provocada por la COVID-19. Esta combinación ejerció una presión considerable para la elaboración de las cuentas anuales de 2019 de aquellas empresas que se encontraban en el periodo de formulación de sus cuentas. Esto es, aquellas empresas cuyo ejercicio económico coincidía con el año natural o que su periodo de cierre se producía en enero o febrero de 2020.

Como es bien sabido, las empresas españolas están sujetas a cumplir con lo establecido en el **artículo 253** y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC) que estipula que las cuentas anuales se deben formular en un plazo máximo de tres meses desde la fecha del cierre del ejercicio. Por lo tanto, si el ejercicio contable de una sociedad es del 1 de enero al 31 de diciembre, el plazo de la formulación del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos efectivos y la memoria, es del 1 de enero del año siguiente al 31 de marzo de este.

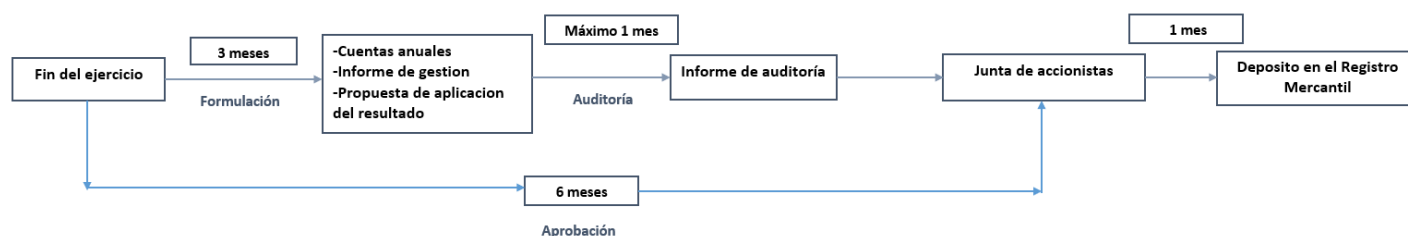
Si la empresa está obligada a ser revisada por auditores de cuentas, el **artículo 170** de la LSC indica que el auditor de cuentas dispondrá como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe de auditoría

Asimismo, según el **artículo 163** de la LSC, la Junta General está obligada a aprobar las cuentas anuales en un plazo de seis meses a contar desde la fecha de cierre del ejercicio, En el caso de que la empresa esté sujeta a auditoría, los accionistas deben disponer del informe de auditoría desde la convocatoria de la Junta para poder interpretar correctamente esas cuentas anuales.

Una vez aprobadas las cuentas, estas deben ser depositadas en el registro mercantil en el plazo de un mes a contar desde la fecha de su aprobación según lo establecido en el **artículo 279** de la LSC.

Todos estos hitos se recogen en la **figura 2.1.1** siguiente:

Figura 2.1.1: Proceso normal de elaboración, aprobación y depósito de cuentas anuales:



Fuente: Elaboración propia

Así las cosas, y ante la situación tan extraordinaria que se estaba viviendo en los primeros días del mes de marzo de 2020 se hizo necesario que el Gobierno emitiera una serie de normas que modificaran, en lo que a este trabajo atañe, ciertos plazos y funcionamiento de los órganos de gobierno de las personas jurídicas de derecho privado.

Según Ramos, S. (2020) era necesario que se aclarara el procedimiento a seguir por parte de los órganos de administración de las sociedades con respecto a las convocatorias de las sesiones de estos órganos, y los acuerdos que en ellas se tomaran, así como sobre los plazos de formulación, verificación, aprobación y depósito de las cuentas anuales de las sociedades puesto que, en la mayoría de los casos, los administradores o el consejo de administración de las sociedades se encontraban en esta fecha elaborando las cuentas anuales que debían estar formuladas antes de que finalizara el mes de marzo (en el caso de que el ejercicio de la sociedad coincidiera con el año natural como ya se ha comentado antes). Esto junto con que no se tenía previsto, en la mayoría de los casos, en los estatutos sociales la posibilidad de realizar reuniones de los órganos de administración de las sociedades o juntas de accionistas de manera “on line” para la elaboración o aprobación de las cuentas en su caso.

Se produjo entonces, una avalancha normativa cuyos efectos más significativos, a estos efectos, se exponen a continuación:

2.1.1. Cambio de los plazos de formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales:

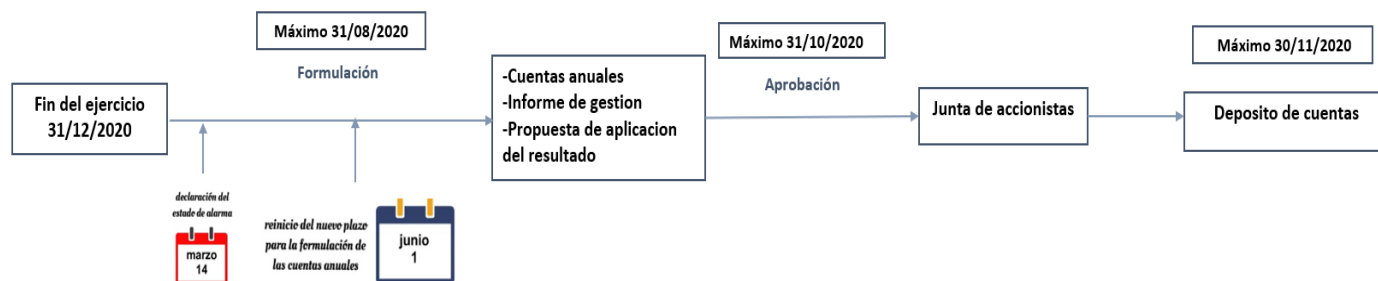
Entre las medidas extraordinarias urgentes establecidas por el **RD-Ley 8/2020**, de 17 de marzo, para hacer frente a las repercusiones de la pandemia del COVID-19, se recogió la ampliación del plazo de la formulación de las cuentas anuales hasta que finalice el estado de alarma y se estableció un plazo de tres meses desde le fecha de finalización del estado de alarma. Sin embargo, según lo establecido en el **RD-Ley 19/2020**, de 26 de mayo, el plazo se debería contar a partir del 1 de junio (y no desde la fecha de finalización del estado de alarma que se produjo el 21 de junio) pero reduciéndose el plazo a dos meses para su aprobación.

Asimismo, en lo que respecta a la legalización de los libros y el depósito de las cuentas, el Registro Mercantil, en su Nota del 28 de mayo de 2020 publicó los plazos siguientes para las cuentas anuales de 2019:

- Formulación de las cuentas anuales de 2019: plazo máximo hasta el 31 de agosto de 2020;
- Legalización de libros oficiales: hasta el 30 de septiembre de 2020;
- Aprobación de las cuentas anuales: hasta el 31 de octubre de 2020;
- Depósito de las cuentas anuales: hasta el 30 de noviembre de 2020.

En la **Figura 2.1.1.1** se puede observar de forma gráfica las fechas más representativas indicadas.

Figura 2.1.1.1: Proceso excepcional de elaboración, aprobación y depósito de cuentas anuales:



Fuente: Elaboración propia

2.1.2. Efectos sobre la información en la memoria de las cuentas anuales de 2019:

La **pandemia del COVID 19** representaba condiciones que no existían al cierre del ejercicio, antes del 31 de diciembre de 2019, también, el acuerdo del **BREXIT** que tuvo lugar en enero de 2020 se debía tener en consideración en la evaluación de los hechos posteriores. Por lo tanto, todas las empresas, de cualquier tamaño o forma jurídica, se vieron obligadas a recoger de una manera más o menos extensa los hechos descritos, pero en este apartado, exclusivamente, se van a recoger los principales impactos en las cuentas anuales y las modificaciones más destacadas en las memorias en **formato normal**, que según el **artículo 257** de la LSC, las deben presentar las sociedades que superen al menos dos de las siguientes condiciones durante dos ejercicios consecutivos:

- Activo total: 4.000.000;
- Cifra de negocios: 8.000.000;
- N° d empleados: 50.

2.1.3. Efecto sobre los hechos posteriores

Los hechos posteriores son acontecimientos que se producen después de la fecha del balance, pero antes de que los estados financieros estén disponibles para su publicación según la Norma de Registro y Valoración (en adelante **NRV**) **23** del **PGC**. De la lectura de la citada NRV se puede extraer que existen dos tipos de hechos posteriores:

- Los que ponen de manifiesto **condiciones que ya existían al cierre del ejercicio** pero que aportan pruebas adicionales sobre las condiciones que existían en la fecha del balance, incluidas las estimaciones inherentes al proceso de elaboración de los estados financieros. (hechos posteriores reconocidos);
- Los que ponen de manifiesto **condiciones que no existían** al cierre del ejercicio. (Hechos posteriores no reconocidos).

Es habitual en la literatura contables o de auditoría referirse a ellos como hechos posteriores **Tipo I** y **Tipo II** respectivamente. Y es que, en función del tipo de hecho posterior del que se trate, producirá unos efectos distintos sobre las cuentas anuales. Los de **Tipo I** afectan a la formulación de las cuentas anuales motivando en ellas un ajuste, en función de su naturaleza, en la memoria o en ambos, mientras que los de **Tipo II** no supondrán un ajuste, pero si deben incluirse en la memoria mediante información de la naturaleza del hecho y una estimación del efecto si es posible.

Según el **PGC** en su **NRV 23**, sobre Hechos posteriores, indica que “Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

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.”

Los tiempos excepcionales plantean enormes retos a las empresas y exigen que los dirigentes tengan una visión clara de los efectos a corto y largo plazo del COVID-19 en sus negocios y respondan en consecuencia. Asimismo, las empresas impactadas por el acuerdo del BREXIT deben tomar en consideración el posible impacto de dicho acuerdo en sus cuentas anuales. Para ello, hay que tener especial cuidado en reconocer el impacto en los informes financieros en lo que respecta a los acontecimientos ocurridos entre la fecha de cierre del balance

y la fecha de aprobación de las cuentas para su publicación en el Registro Mercantil.

Tras una consulta realizada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC en adelante) sobre si se debía incluir cómo hecho posterior al cierre los efectos del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo y si esta situación afectaba al principio de empresa en funcionamiento, este organismo resolvió³ que, las circunstancias de la crisis sanitaria debían recogerse en la memoria como un hecho posterior tipo II sin necesidad de ajustar las cuentas anuales y que no procedía el no aplicar el principio de empresa en funcionamiento como consecuencia del cese temporal de la actividad, salvo que los administradores consideraran realizar el cierre definitivo de la empresa

2.1.4. Posible efecto en las estimaciones y juicios:

La divulgación de información en los estados financieros es de vital importancia en la actualidad, dada la cantidad de incertidumbre económica, incluida la relacionada con la pandemia de coronavirus y el acuerdo del BREXIT. Una de las áreas clave en las que pudieron impactar fue la información sobre estimaciones y juicios significativos, incluyendo las sensibilidades de las estimaciones clave. Las empresas también tuvieron que evaluar si había un cambio en sus riesgos financieros, como el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de divisas, que debía reflejarse en la información.

2.2. Impacto en las cuentas anuales de 2020

Aunque todas las consideraciones y revelaciones anteriores seguían siendo aplicables, surgieron implicaciones adicionales que afectaron tanto a la contabilidad como a la información a revelar **en las cuentas anuales de 2020**. La empresa debió tener en cuenta, según las recomendaciones del Gómez Acebo y Pombo (2020. Pág. 3-7):

- El impacto en su reconocimiento de ingresos (como la pérdida de ingresos);
- Posibles bajas de inventario y pérdidas de valor;

³ Boletín Oficial del 121/Marzo 2020-3. Fecha de publicación 31/03/2020

- Capacidad ociosa e instalaciones vacías;
- Impagos de préstamos o incumplimientos de convenios, modificaciones o renuncias a los acuerdos de préstamo;
- Cambios en el riesgo de crédito de los clientes u otros afectados negativamente por la evolución actual y la posibilidad de cobrar su saldo de cuentas por cobrar;
- Cambios en las circunstancias empresariales o económicas que afecten al valor razonable de los activos y pasivos financieros y no financieros;
- Cambios en las previsiones de crecimiento y en las tasas de descuento que puedan afectar a las evaluaciones de deterioro (por ejemplo, el fondo de comercio, otros activos intangibles);
- La empresa en funcionamiento, y estrategias y políticas para gestionar la evolución de la situación.

Más que nunca, las empresas debieron seguir defendiendo con diligencia los valores de transparencia y confianza corporativos y continuar divulgando información de calidad a los inversores y otras partes interesadas. Los directores tuvieron la importante responsabilidad de cumplir con las diversas normas de información financiera y comprender las circunstancias de las revelaciones de información particulares para proporcionar una evaluación justa y equilibrada de la posición financiera y del rendimiento de la empresa.

Las empresas tuvieron que ejercer un importante juicio de valor para determinar las condiciones que existían en la fecha de cierre del balance. Esto dependía en gran medida, de las circunstancias individuales de la empresa y de los acontecimientos que se tuvieran que considerar. Esto incluía el momento y el impacto en las partes interesadas, como el personal, los clientes y los proveedores, de las restricciones de viaje, las cuarentenas y los cierres, el cierre de empresas y escuelas, y las iniciativas de apoyo del gobierno, etc.

Como la pandemia del COVID-19 tuvo un impacto en el ejercicio económico 2020 en la mayoría de las empresas, a continuación, se incluyen las categorías más comunes de revelaciones de eventos posteriores que se considera que pueden ser necesarias. Incluyen áreas como:

- **Los valores del mercado:** la volatilidad y el descenso general de los valores de mercado, pudieron tener un impacto más significativo en los activos reconocidos de una entidad, como se detalla en Grant Thornton (2019. Pág.2): “Como consecuencia de la propagación de la pandemia del COVID-19, la volatilidad de los precios en los mercados mundiales se ha visto incrementada. Asimismo, también se ha visto incrementado Notablemente el riesgo de crédito de forma generalizada. Todo ello afecta a la medición del valor razonable de manera directa e indirecta”;
- **Impactos generales en la actividad:** esto pudiera incluir descripciones de una reducción general de las ventas, el cierre de operaciones, interrupciones en la cadena de suministro o la incapacidad de los clientes para pagar, como se comenta en Deloitte (2019. Pág.5);
- **El BREXIT definitivo;**
- **La falta de suministro de materiales necesarios para la industria.**

2.2.1: Consideraciones contables y de divulgación para el ejercicio de 2020:

Si en el ejercicio 2019 se hizo mención a los efectos del BREXIT y de la pandemia del COVID-19 en la actividad de las empresas españolas, como hecho posterior del tipo II recogiendo las condiciones que no existían al cierre del ejercicio 2019, para el ejercicio 2020 no queda ninguna incertidumbre que el COVID-19 afectó a las cuentas anuales de 2020 de todas las empresas españolas.

A continuación, se exponen algunos de los efectos que pudieron afectar a la contabilidad como consecuencia de la crisis sanitaria mundial:

2.2.1.1: *los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo (ERTE en adelante):*

El segundo capítulo del **RD-Ley 8/20** de 17 de marzo, se establecieron las medidas extraordinarias para hacer frente a las repercusiones económicas y sociales del COVID-19 y, entre ellas, el **ERTE**. En él se indica el procedimiento administrativo mediante el cual el empleador puede renunciar o reducir el contrato de trabajo cuando la empresa no tenga las capacidades económicas suficientes para mantener las mismas condiciones anteriores del COVID-19.

Los artículos 22 y 23 del RD-Ley 8/2020, establecían las medias excepcionales en cuanto la suspensión o la disminución de jornada como consecuencia directa de las pérdidas en la actividad, entre ellas el ERTE, que, por motivo de la crisis de la COVID-19 (fuerza mayor), permitió que las empresas pudieran ajustar sus plantillas de acuerdo con la ley.

La condición impuesta por la normativa fue que las empresas que se acogieran al ERTE no podrían, durante 6 meses, despedir a sus empleados cuando se reincorporaran.

En este contexto, el artículo **24** del citado RD-Ley 8/2020 indica que en función de si la empresa tiene menos de 50 trabajadores o más de 50 la exoneración ascenderá al 100% o 75% del importe de la seguridad social y durante un número determinado de meses. Con posterioridad se fueron ampliando el mantenimiento de los ERTEs para algunos sectores de actividad como el hostelero hasta prácticamente la actualidad.

Los ERTEs no implican la suspensión de los contratos laborales, sin embargo, para el cálculo de la plantilla media, se debe imputar el tiempo durante el cual han prestado los servicios los trabajadores acogidos a ERTE a la empresa.

Dependiendo del tipo de actividad y de las necesidades de la empresa, esta no tenía obligación de acoger a la totalidad de los trabajadores al ERTE. En este caso, en la empresa y en cuanto a la seguridad social, se generarían dos cuotas: una a pagar (por los empleados no acogidos al ERTE) y otra exonerada (por los que si estaban en ERTE).

Según el **ICAC** en su contestación a la Consulta 1 del Boletín Oficial del ICAC (BOICAC en adelante) **nº122** de 20 de junio, sobre si se debían considerar los importes exonerados como una subvención, indicó que cuando se analizan las operaciones hay que recordar que, a la hora de contabilizar cualquier operación, se debe atender al fondo económico de la operación y no a la forma jurídica, según se establece en el Marco Conceptual del PGC, y por tanto “se puede deducir que el fondo económico de la exoneración de la obligación de pago por parte de la empresa es el de la percepción de una subvención,

devengándose al mismo tiempo, y de la forma en la que venía haciéndose anteriormente, el gasto en concepto de Seguridad Social a cargo de la empresa.”

Por tanto, esta exoneración se debe considerar como una subvención de explotación contablemente, de forma correlacionada con los gastos de seguridad social imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias en base al principio del devengo, puesto que se trata de un importe que recibe la empresa y que no deberá devolver (siempre y cuando no incumpla las condiciones impuestas comentadas más arriba).

La contabilización de la exoneración de las cuotas a la seguridad social se refleja en los siguientes asientos:

	Debe	Haber
(471) Organismos de la seguridad social, deudores	X	
(740) Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		X

	Debe	Haber
(476) Organismos de la seguridad social, acreedores	X	
(471) Organismos de la seguridad social, deudores		X
(571) Banco		X

El **artículo 5** del RD-Ley 18/2020, de 12 de mayo, de medidas sociales en defensa del empleo, estableció límites relacionados con el reparto de dividendos para las empresas que se acojan al ERTE, señalando que estas empresas que hacen uso de recursos públicos no podrían proceder al reparto de los dividendos en el ejercicio en el que se aplicaron estas medidas, a excepción de que la empresa abonara previamente los importes de las exoneraciones relacionadas con las cuotas de la seguridad social.

La limitación de reparto de beneficios excluyó el derecho de separación de los socios estipulado en **el artículo 348.1 bis de LSC**. Asimismo, si la empresa obtuvo beneficios en el ejercicio siguiente y cumplió con los demás requisitos, el socio podría volver a ejecutar su derecho de separación. Mas aún, las empresas que a 29 de febrero de 2020 tuvieran menos de cincuenta empleados, no podrían

aplicar la limitación de reparto de dividendos, según lo establecido en el artículo 5 del citado RD.

2.2.1.2: *Efecto sobre la imagen fiel:*

La pandemia de COVID-19 ha creado una incertidumbre sin precedentes, y las empresas de todos los sectores han sentido, o probablemente sentirán, las tensiones y presiones financieras relacionadas.

Con los clientes confinados en sus casas bajo la orden obligatoria, y los negocios cerrados, muchos ejecutivos corporativos tuvieron que analizar la capacidad de sus empresas para generar flujos de efectivo suficientes para apoyar las operaciones de estas. Mantener el cumplimiento de los pactos de la deuda, y el impacto relacionado con la capacidad de las empresas para continuar bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, era de particular interés para las empresas altamente apalancadas.

El **principio de empresa** en funcionamiento se define en el PGC dentro del Marco Conceptual, que establece que: “Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación”, lo que exige a la empresa que evalúe su capacidad para seguir operando en el plazo de un año a partir de la emisión de los estados financieros o de su disponibilidad.

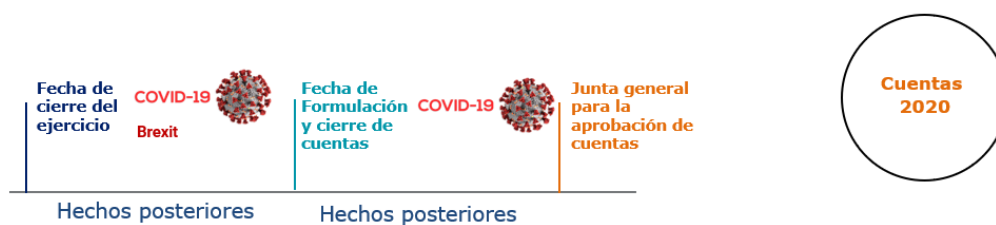
Cuando no existan dudas sustanciales sobre la capacidad de una entidad para continuar sus operaciones, los estados financieros se preparan utilizando la hipótesis de empresa en funcionamiento. Las dudas sustanciales sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento pudieron surgir debido a factores tales como tendencias financieras negativas, factores internos, como paros laborales o la necesidad de modificar significativamente las operaciones, o asuntos externos como la pérdida de proveedores clave.

2.2.1.3: Efectos sobre los hechos posteriores:

Tras el cierre contable del ejercicio 2020, las empresas estaban pendientes de las noticias, concretamente, de las relacionadas con la evolución de la situación sanitaria provocada por la pandemia de la COVID-19, las circunstancias de las cadenas de suministro, y las tendencias de los precios.

La **Figura 2.2.1.3.1** visualiza como La crisis sanitaria de Covid-19 y la salida definitiva del Reino Unido de la UE son acontecimientos "macro" del primer trimestre de 2020 que deben tenerse en cuenta, por lo tanto, se debe analizarlos para determinar si ajusta o no los importes reconocidos en la fecha de cierre.

Figura 2.2.1.3.1: Hechos posteriores (Cuentas de 2020):



En la fecha de formulación de las cuentas, estos hechos posteriores confirman situaciones que **existían en la fecha de cierre del ejercicio.**

Fuente: Elaboración propia

2.2.1.4: Efecto sobre el importe neto de la cifra de negocios y los gastos

Hasta los primeros días de abril de 2022, en muchos sectores de actividad el número de empresas disminuyó, las cadenas de suministro se interrumpieron, la liquidez se vio afectada, y los viajes y la libertad de movimiento se habían restringido. Estos acontecimientos no sólo separaban a muchas empresas de sus clientes, afectando a la demanda en el proceso, sino que también erosionaban el poder adquisitivo de los clientes. Esta dinámica impulsó a las empresas de múltiples sectores a reducir sus gastos no esenciales e incluso a hacer concesiones a los clientes, prestatarios y arrendatarios para ayudarles a superar la crisis. De tal forma, que las perspectivas de crecimiento se fueron reduciendo, las pérdidas comenzaron a acumularse, los riesgos financieros nacían o se agravaban, etc.

Para un mejor análisis de esta situación se van a distinguir las siguientes áreas claves en las que aun actualmente se pueden notar los efectos de la crisis mundial:

- **Deterioro del fondo de comercio:** muchas empresas están viendo cómo se hundan el valor de mercado y el valor razonable de sus negocios a medida que se amplían y profundizan los retos económicos tras la COVID-19.

De acuerdo con la **NRV 5ª** del PGC modificada por el **RD 602/2016**,⁴ de 2 de diciembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 indica que en su valor posterior “Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible. En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.”

Por tanto, el cese temporal de la actividad económica o la disminución de la demanda son claramente acontecimientos que pudieran considerarse como indicadores de deterioro del fondo de comercio **Amortización:** En la resolución⁵ de 1 de marzo de 2013, del ICAC viene definida la amortización estableciendo normas de registro y valoración de los inmovilizados materiales y de las inversiones inmobiliarias “como la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.”

⁴ “Por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre”.

⁵ “Por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias”.

Cabe destacar que las empresas pueden usar varios métodos de amortización, entre ellos, el lineal, que, a lo largo de la vida útil del activo, amortiza constantemente y el degresivo que permite amortizar por importes superiores en los primeros años y menores al final.

Y como consecuencia directa de la crisis de COVID-19, las empresas vieron disminuida su producción o cerrado sus instalaciones. Para las empresas que se han acogido a un ERTE y durante este periodo ha parado su producción, la mencionada Resolución del ICAC del 1 de marzo de 2013 indica que “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”, lo que significa, que tendrán que seguir amortizando con el mismo criterio que estaban usando antes en el caso de la amortización lineal. Sin embargo, si la empresa estaba usando otro método como los basados en la producción, sí que deberá tener en cuenta los efectos de la suspensión de la actividad en las amortizaciones de los activos.

- **Inventarios: valor neto realizable:** según la **comunicación nº 102** del departamento técnico (2020. Pág. 8) de Registro de Economistas Auditores (**REA** en adelante), y según lo establecido en la **NRV 10.2** “Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias”. Por lo tanto, las empresas que sufrían una disminución de los ingresos relacionada con el COVID-19 o una interrupción de las cadenas de suministro podrían evaluar si necesitaban ajustar el valor contable de sus inventarios, también, los productos perecederos, los que tienen una vida útil corta o fechas de caducidad, o los inventarios específicos de temporada son los que corren más riesgo de sufrir una pérdida de valor.
- **Inventarios: reducción de los niveles de fabricación y costes de exceso de inventario según REA nº 102 (2020. Pág. 8):** en la

resolución⁶ de 14 de abril de 2015 del ICAC, se consideran los costes de inactividad o subactividad “aquellos costes consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con el nivel de producción, teniendo presente la proporción resultante entre la actividad real y la capacidad normal de producción. A estos efectos, se entiende por capacidad normal de producción la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales”. En consecuencia, las paradas de trabajo no planificadas o las ralentizaciones graves debidas a la escasez de mano de obra o de material pudieron reducir los niveles de fabricación por debajo de los niveles normales.

- **Deterioro de cuentas por cobrar, préstamos e inversiones conforme a REA nº102 (2020. Pág. 9):** dada la volatilidad de los mercados financieros, las empresas pudieron necesitar evaluar el valor de las inversiones para detectar un posible deterioro, en particular los instrumentos de deuda o de capital de emisores afectados por el COVID-19.
- **Valor razonable conforme a REA nº102 (2020. Pág. 9):** la determinación del valor razonable en las situaciones de crisis económicas es mucho más complicada. La incertidumbre y la volatilidad en los mercados impide la determinación del valor razonable.
- **Modificaciones de la deuda y pactos de préstamo:** las empresas que experimentaban una disminución de los ingresos, un aumento de los costes de explotación y/o problemas de flujo de caja debido al COVID-19 pueden necesitar obtener financiación adicional, reestructurar los acuerdos de deuda existentes u obtener exenciones en los pactos de deuda. Estos cambios pueden representar una modificación, una extinción o una reestructuración de la deuda, y las tres tienen diferentes

⁶ “Por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción”.

implicaciones contables y de información. Si se incumplen los acuerdos, puede ser necesario reclasificar la deuda de largo a corto plazo.

2.2.2: Consecuencias en la memoria no abreviada de las cuentas anuales de 2020

Según lo mencionado en los posibles efectos del COVID-19 en las cuentas anuales, se consideran de acuerdo con la comunicación⁷ del REA (2020. Pág. 1 y 2) las siguientes posibles modificaciones en las memorias no abreviadas que pudieron tener lugar en 2020:

- **Modificaciones en las bases de presentación de las cuentas anuales:** respecto a la imagen fiel, se pudo mencionar las medidas urgentes establecidas por los RD, también, como señala la resolución⁸ de 18 de octubre del ICAC de 2013: “Cuando los administradores de la sociedad o los responsables de la entidad sean conscientes de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederán a revelarlas en el apartado «Bases de presentación de las cuentas anuales» de la memoria. No obstante, como dispone el propio PGC, si las incertidumbres ponen de manifiesto que no existe una alternativa más realista que aceptar la quiebra del citado principio, en ese apartado se requiere que tal hecho sea objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento”.

⁷ “resumen de los principales aspectos de la memoria no abreviada de 2020.”

⁸ “Sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento”.

Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre y juicios relevantes en la aplicación de políticas contables: en cuanto al cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento, las empresas, como ya se ha dicho, tuvieron que proceder a la valoración de su capacidad de continuar en funcionamiento, y debieron valorar y detallar si la empresa tomo ciertas medidas y describirlo en la memoria. Medidas como:

- ✓ La aplicación de un ERTE;
 - ✓ Cese de actividad comercial por figurar en los supuestos del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.
- **Modificación en la aplicación de resultados:** El Colegio de Registradores de España y la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV en adelante) en un comunicado⁹ (2020.Pág 1 ,2 y3) demostraron la obligación de modificar la propuesta de aplicación de resultado en el contexto de la crisis sanitaria, concretamente, las empresas que se han acogido a un ERTE no pudieron proceder al reparto de dividendos.

2.3. Impacto de las crisis recientes en las cuentas de 2021

Debido a la amplia repercusión de la guerra ruso-ucraniana en las condiciones macroeconómicas, muchas empresas de todo el mundo pueden tener que considerar su efecto en determinadas cuestiones de contabilidad e información financiera. El grado en que las entidades se ven o se verán afectadas por ellas depende en gran medida de la naturaleza y la duración de acontecimientos inciertos e imprevisibles, como nuevas acciones militares, sanciones adicionales y reacciones a los acontecimientos en curso por parte de los mercados financieros mundiales.

Es importante que las entidades agreguen y consideren sus exposiciones directas e indirectas a los impactos derivados de la guerra, con el fin de identificar qué aspectos son potencialmente significativos y requieren una evaluación adicional para el reconocimiento contable. Esta evaluación debe tener en cuenta

⁹ “En relación con las cuentas anuales y la propuesta de aplicación del resultado de sociedades mercantiles en el contexto de la crisis sanitaria derivada del COVID-19”.

las filiales, operaciones, inversiones, acuerdos contractuales o empresas conjuntas importantes en Ucrania, Rusia o los países vecinos. Las entidades con proveedores, vendedores o clientes importantes en los países afectados, así como las organizaciones que conceden préstamos a entidades de esos países o los obtienen de ellas, también pueden experimentar problemas contables. Incluso las entidades que no tienen una exposición directa a estos países pueden verse afectadas por la incertidumbre económica general y los impactos negativos sobre la economía mundial y los principales mercados financieros derivados de la guerra.

2.3.1 Efectos sobre los hechos posteriores al balance

Un principio fundamental en la elaboración de las cuentas es que éstas deben reflejar las condiciones existentes en la fecha del balance. El requisito general es que el balance refleje al cierre del ejercicio, mientras que las tensiones entre Rusia y Ucrania aumentaban en los meses anteriores, la noticia de la invasión rusa en Ucrania se produjo a finales de febrero de 2022. Por lo tanto, para las empresas con cierres de diciembre y enero, el consenso general parece ser que la guerra en Ucrania sería un acontecimiento posterior al balance que no se ajusta. Por lo tanto, las valoraciones de los activos y pasivos en las cuentas no se ajustarán por su impacto potencial (a menos que el impacto sea tan amplio que la entidad ya no se considere una empresa en funcionamiento).

Como se ha mencionado anteriormente, las empresas tienen tres meses a contar de la fecha de cierre del ejercicio para formular las cuentas anuales, y están obligadas a evaluar el principio de empresa en funcionamiento hasta la fecha de formulación, por lo tanto, deben considerarse si los hechos posteriores relacionados al conflicto ruso-ucraniano influye en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, si este conflicto destaca la intención de los administradores de liquidar la entidad o cesa la actividad. Las cuentas anuales no se formularán por falta de aplicación del principio de empresa en funcionamiento, para ello, es importante realizar un análisis y considerar al menos un periodo de 12 meses desde la fecha de cierre o de formulación de cuentas anuales, para determinar si existen dudas materiales con respecto a la capacidad de la empresa para continuar funcionando en el futuro.

3. EL IMPACTO DE LAS CRISIS EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES:

Es importante recordar que la misión básica de la profesión de auditoría es emitir una opinión experta sobre las cuentas anuales de las entidades o empresas, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable a la sociedad, en beneficio de todas las partes interesadas, es decir, los accionistas, la dirección, los clientes y proveedores, las administraciones y, por último, el personal de las entidades auditadas.

En los periodos de crisis, es importante que los auditores utilicen al máximo su criterio profesional para garantizar que la misión de la auditoría se cumpla adecuadamente al servicio del interés público. Los auditores tienen un papel importante en cuanto a incitar a las empresas a analizar las consecuencias de las crisis.

En relación con las sociedades de capital, la **LSC**, en su **artículo 263. 1** que trata de la verificación de las cuentas anuales por un auditor de cuentas indica que “Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión, deberán ser revisados por auditor de cuentas.”

Por otra parte, **el artículo 264** regula el nombramiento del auditor, que deberá efectuarse por la junta general antes de finalizar el ejercicio a auditar; y **el artículo 270** de la **LSC** regula “el plazo de emisión del informe de auditoría” donde se indica que: “El auditor de cuentas dispondrá como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe.”

Sin embargo, los tiempos excepcionales sufridos en los últimos años golpearon duramente a las empresas, y los auditores debieron considerar estos cambios en su trabajo. No se puede olvidar que los auditores están obligados a trabajar de acuerdo con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (en adelante NIA¹⁰-ES) y, en el escenario de la crisis provocada por el coronavirus (COVID-19) y el BREXIT, cabe subrayar que

¹⁰ “Son una serie de reglas, establecidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés). Estas normas persiguen la uniformidad en las prácticas realizadas por los auditores”. Economipedia.

algunas de las NIA-ES que se van a detallar en esta parte, exigieron de un análisis más completo puesto que podrían verse afectadas por los cambios. Para ello, se va a seguir la guía de las NIAS adaptadas por su aplicación en España publicada por el Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña (2017.NIAS).

3.1. Impacto del BREXIT en la auditoría de cuentas de 2019 y 2020:

Según Redondo y Jimeno (2017, pág. 1) consideraron que “En lo que respecta al campo de la auditoría, tampoco se vaticina que a corto y medio plazo se produzca una quiebra de la armonización conseguida entre los actuales socios en lo relativo a acceso a la profesión, cualificación, condicionantes y requisitos de acreditación, emisión de informes y contenido de los mismos o sistemas de supervisión” por lo que parece que la salida de Reino Unido de la Unión europea no debía marcar nuevos cambios en la labor de la auditoría.

- **Efectos en la auditoría de cuentas de 2019. Efectos sobre los hechos posteriores al cierre.**

El auditor para recopilar las pruebas suficientes y adecuadas para identificar los hechos posteriores más significativos. puede, en particular:

- Considerar los procedimientos establecidos por la dirección para identificar tales acontecimientos;
- Revisar, en su caso, los últimos estados intermedios y previsiones elaborados por la entidad;
- Preguntar a las personas relevantes de la entidad;
- Preguntar a la dirección sobre su conocimiento de los acontecimientos posteriores.

Estos procedimientos se realizan hasta la fecha más cercana posible de la firma del informe de auditoría, y cuando el auditor identifique un acontecimiento posterior entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de cierre de las cuentas que pueda dar lugar a una anomalía significativa en las cuentas, verificará que dicho acontecimiento ha dado lugar a un tratamiento contable adecuado. Este puede ser el caso del BREXIT.

Si no es así, el auditor informará a la dirección y pedirá que se modifiquen las cuentas. Si la dirección no está de acuerdo, el auditor evaluará el efecto en su opinión de auditoría.

Cuando el hecho no afecte a las cuentas, pero requiera su divulgación en el informe del órgano competente de la entidad al órgano llamado a decidir sobre las cuentas, el auditor verificará que se ha realizado dicha divulgación. Si no es así, el auditor informará a la dirección y le pedirá que proporcione la información requerida, y si la dirección se niega, el auditor hará una observación en su informe.

En suma, en función de la información que disponía la empresa en la fecha de cierre del ejercicio 2019, el auditor debió asegurarse de que los acontecimientos posteriores al cierre quedaran adecuadamente, reflejados en la memoria de las cuentas anuales individuales o consolidadas y, en su caso, en el informe de gestión de 2019.

- **Efectos en la auditoría de cuentas de 2020:**

La salida definitiva del Reino Unido de la Unión Europea en enero de 2021, se consideraba un evento que presentaba condiciones que existían en la fecha de cierre del balance, y las hipótesis utilizadas en la valoración de los activos financieros y no financieros en la fecha del balance, debían presentar la información disponible a 31 de diciembre de forma prudente, razonable y respaldada. Las entidades debían evaluar la información a revelar en las cuentas anuales que resultase adecuada para reflejar fielmente las circunstancias posteriores a la fecha del balance relacionadas con el BREXIT, incluyendo una estimación del impacto financiero si fuera determinable. El auditor también deberá indicar a la entidad los posibles riesgos financieros derivados de circunstancias excepcionales.

Para ello, es crucial que el auditor obtenga todas las informaciones necesarias para una clara comprensión de todos los riesgos que pueda plantear el BREXIT, así como las medidas adoptadas o previstas para hacerles frente.

Si la entidad está expuesta a los riesgos del BREXIT, el auditor se debe guiar por un espíritu crítico (escepticismo profesional) en su trabajo, así que, es

importante que la empresa sea consciente de los impactos y proporcione esta información en sus cuentas anuales, para que la documentación de auditoría pueda informar sobre cómo el auditor ha respondido en su enfoque de auditoría a los posibles efectos del Brexit en las cuentas anuales individuales y, en su caso, en las cuentas consolidadas cuando estos efectos sean importantes.

Como se ha mencionado anteriormente, varios elementos de las cuentas anuales de 2020 pudieron verse significativamente afectados por el Brexit y que el auditor se debe considerar:

- **El valor de los activos fijos;**
- **Provisiones para contratos onerosos: El PGC en su parte cuarta las define como** *“Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo”*. Por lo tanto, un aumento de los derechos de aduana que no pueda ser recargados, podría dar lugar a la contabilización de una provisión como resultado de contratos onerosos;
- **El valor de las existencias;**
- **El principio contable de empresa en funcionamiento:** Importante parece analizar, por parte del auditor, si existen incertidumbres significativas respecto a la empresa en funcionamiento teniendo que aplicar en su trabajo los procedimientos exigidos por la NIA-ES 570 (revisada) que establece en su tercer apartado que *“Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la continuidad de funcionamiento”*. En tal sentido, el ICAC publicó una resolución de 18 de octubre de 2013. Como ya se comentó anteriormente los administradores si consideran que existen incertidumbres a este respecto procederán a revelarlas en el apartado «Bases de presentación de las cuentas anuales» de la memoria.

Según el Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña (2018, pág. 5) teniendo en cuenta la estructura y el contenido del informe de auditoría

recogido en la LAC, se considera que el auditor debe asegurarse de evaluar el posible impacto en su informe de auditoría de las circunstancias específicas de la empresa provocadas por el BREXIT, incluyendo, asimismo la posibilidad de:

- ✓ Incorporar cuestiones claves que, según, el artículo 10.2.c) del Reglamento UE nº 537/2014¹¹ se señala que “cuando sea pertinente para esa información recogida en el informe de auditoría en relación con cada riesgo evaluado de incorrección material, el informe de auditoría incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en los estados financieros”, como lo establece también la NIA-ES 701.4, publicada mediante la resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016;
- ✓ Utilizar, según la NIA-ES 706. “Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente”, publicada mediante la resolución¹² del ICAC de 15 de octubre de 2013, un párrafo de énfasis para llamar la atención del lector sobre la información que se incluiría en las cuentas anuales o en las cuentas consolidadas;
- ✓ Modificar la opinión de acuerdo con la NIA-ES (revisada) 570, publicada mediante la resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, si existe una incertidumbre significativa sobre los acontecimientos o condiciones que, individualmente o en conjunto, pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la empresa para continuar como empresa en funcionamiento.

¹¹ “Sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la decisión 2005/909/CE de la comisión.”

¹² “Por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) y Resolución 23/12/2020.”

3.2. Impacto de la pandemia de coronavirus (COVID-19) en la auditoría de cuentas de 2019 y 2020:

La crisis provocada por la pandemia de coronavirus (COVID-19) ha conducido a importantes cambios en los procedimientos de auditoría en España, que el auditor debe tenerse en cuenta para llevar a cabo su trabajo.

1º. Plazos de auditoría para las cuentas cerradas al 31 de diciembre de 2019:

Ya mencionado en la primera parte, de acuerdo con lo establecido en el RD-Ley 8/2020, de 17 de marzo, surgieron modificaciones del régimen temporal de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales. En cuanto a la realización de la auditoría, las empresas que antes de la fecha de declaración del estado de alarma, o durante este periodo habían formulado cuentas anuales vieron modificado también el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría era obligatoria como voluntaria, **prorrogando ese plazo por dos meses a contar desde que finalizase el estado de alarma.**

El plazo mínimo en cuanto a la elaboración del informe de auditoría por parte de los auditores viene regulado en el artículo **270** de la **LSC**. Sin embargo, tanto en la LSC, en la LAC como en su Reglamento de desarrollo, Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas¹³ (RLAC en adelante), no se establece un plazo máximo para la realización y la emisión del informe de auditoría. No obstante, cabe subrayar que la emisión del informe de auditoría se debe realizar entre los periodos de formulación y de aprobación de las cuentas anuales. Pero el trabajo de auditoría se realiza mediante un contrato en el que se establece el plazo de su realización y por eso, la emisión del informe de auditoría se realiza bajo las exigencias y condiciones temporales previamente establecidas contractualmente. Además, el **artículo 5** en su apartado 2 de la LAC indica que “El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, de forma que pueda cumplir la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas” y esta finalidad es la de acompañar a las cuentas anuales como documentación a entregar a los accionistas o socios

¹³ “Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto 2/2021, de 12 de enero”.

para que puedan estos, posteriormente, censurar la gestión social en la fecha de aprobación de cuentas.

Por ello, y aunque la normativa antes indicada no regula el plazo máximo, los auditores deben tener preparado su informe de auditoría en la fecha de convocatoria de la junta de accionistas, debiendo ser aquella con un mes de anterioridad a la fecha de la junta.

A tal efecto, la prórroga del plazo de realización de la auditoría estipulada en el **artículo 40.4 del RD-Ley 8/2020** se aplicaba los casos de las cuentas anuales formuladas antes o durante el estado de alarma, pero también, cuando las fechas establecidas contractualmente no se pudieron cumplir por el estado de alarma o cuando no se pudo emitir el informe de auditoría en las fechas exigidas por la entidad

Más aún, el **artículo 7 del RLAC** en su apartado 1 indica que, el auditor tiene la obligación de emitir el informe de auditoría conforme a la normativa reguladora de la auditoría en España y lo establecido en el contrato de auditoría firmado con la entidad objeto de la auditoría; sin embargo, cuando existan circunstancias que puedan afectar a la fecha de emisión del informe de auditoría, el auditor deberá detallar en un escrito las circunstancias y sus impactos.

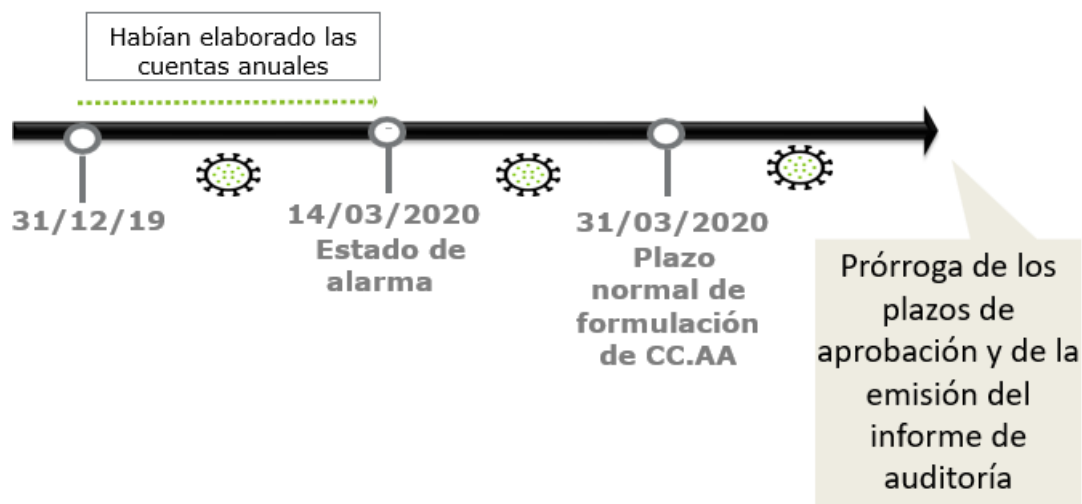
En consecuencia, de acuerdo con la **comunicación nº103** del departamento técnico del REA se pueden distinguir los siguientes casos:

- **Empresas que, en la fecha de declaración del estado de alarma, 14 de marzo, habían formulado sus cuentas anuales, aunque aún no había finalizado el plazo máximo para hacerlo. REA nº103 (2020. Pág. 5).**

Según el artículo 40.4 del RD-Ley 8/2020 “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 tanto, se les prorrogaba el plazo de emisión del informe de auditoría y de aprobación de cuentas.

Figura 3.2.1 : plazos de auditoría extraordinarios (1/ 4)



Fuente: elaboración propia

- **Las empresas, que, en la fecha de declaración del estado de alarma, se había finalizado el plazo de formulación de las cuentas anuales y no habían convocado la junta para aprobar las cuentas anuales. REA nº103 (2020. Pág. 5).**

A estas empresas, no les podía aplicar la prórroga de los plazos de formulación y aprobación de las cuentas anuales, sin embargo, se si podían aplicar conforme al apartado 4 del artículo 40, la prórroga de dos meses para la emisión del informe de auditoría los auditores.

Figura 3.2.2 : plazos de auditoría extraordinarios (2/4)

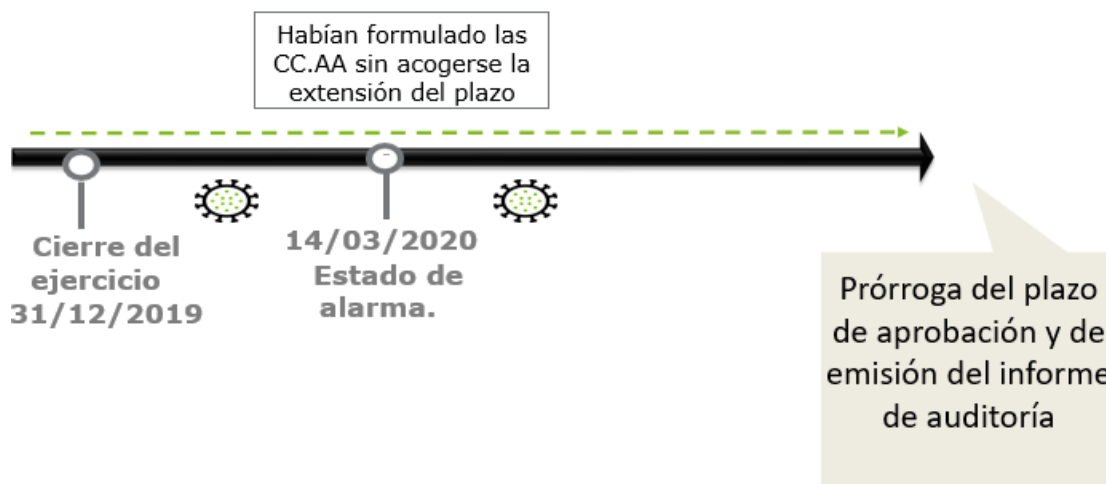


Fuente: elaboración propia

- **Las empresas que, habían formulado sus cuentas anuales durante el periodo de estado de alarma. REA nº103 (2020. Pág. 5).**

Para estas empresas, se les aplicaba la prórroga del plazo de emisión del informe de auditoría establecida en el apartado 4 del artículo 40 del RD-Ley 8/2020, asimismo, se acogían a la prolongación del plazo de aprobación de sus cuentas según el artículo 40.5 del dicho RD-Ley.

Figura 3.2.3 : plazos de auditoría extraordinarios (3/4)

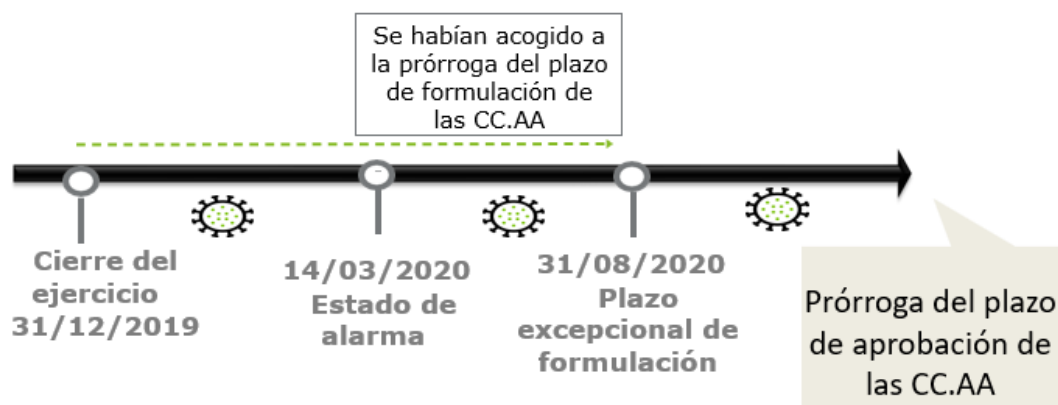


Fuente: elaboración propia

- **Las empresas que formulan las cuentas anuales dentro del periodo de prórroga de tres meses a contar de la fecha de finalización del estado de alarma. REA nº103 (2020. Pág. 5).**

En este caso, se aplicaba la prórroga del plazo de formulación y de aprobación de las cuentas anuales, pero no les pudo aplicar la prórroga del plazo de emisión del informe de auditoría.

Figura 3.2.4 : plazos de auditoría extraordinarios (4/4)



Fuente: elaboración propia

- **Las empresas, que proceden voluntariamente a la auditoría de sus cuentas anuales. REA nº103 (2020. Pág. 6).**

Estas empresas podían aplicar lo establecido en **el artículo 40** del dicho RD-Ley 8/2020 que anteriormente estipulado.

- **Auditoría de estados financieros distintos de las cuentas anuales.**

En cuanto a estos estados financieros, se les aplicaba la prórroga del plazo de formulación establecida en el apartado 3 del artículo 40 y la extinción del plazo de aprobación conforme al apartado 5 del dicho artículo, no influyen en los trabajos de auditoría.

2º. Planificación de la auditoría

Según **REA nº 102(2020. Pág. 2)**, la **NIA-ES 300 pudo ser afectada por el COVID-19**, dicha NIA-ES “Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009”, trata de las obligaciones del auditor en la planificación de una auditoría de estados financieros. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría para el encargo y el desarrollo de un plan de trabajo. El auditor debe actualizar y modificar la estrategia general de auditoría y el plan de trabajo según sea necesario durante la auditoría.

Debido a las repercusiones drásticas de COVID-19, fue importante adaptar la planificación de la auditoría y tenerse en cuenta la importancia de registrar en la documentación de auditoría los cambios significativos en la estrategia general, y el plan de auditoría, asimismo del momento, el alcance de los procedimientos de auditoría, y el motivo de dichos cambios (NIA-ES 300. 12 (a) y A20), El auditor también tuvo que considerar la posibilidad de documentar toda la comunicación con el cliente, de modo que la documentación de la auditoría pudiera demostrar los plazos establecidos y cualquier rechazo por parte del cliente debido a las medidas de contención.

3º. Requisitos del ERTE por fuerza mayor (Cuentas anuales de 2020)

El auditor debía considerar si las medidas adoptadas por el gobierno tuvieron un impacto directo en las pérdidas de las entidades que se hubieran acogido a un ERTE, que según el RD-Ley 8/2020, deben existir los siguientes criterios:

- La suspensión o la reducción de la actividad;
- El cierre temporal de locales;
- Impacto de las restricciones de transporte en la movilidad de personas y mercaderías;
- Falta de suministro y su impacto en la actividad esta entidad;
- Situación urgente provocada por el contagio de los trabajadores.

Asimismo, el trabajo de auditoría podría incluir la verificación del motivo, fecha de inicio y de fin del ERTE, los números de trabajadores antes y después del ERTE, porcentaje de personal fijo afectado por baja laboral por COVID-19, y las ayudas financieras recibidas a este efecto, etc. (Orden JUS/793/2021, de 22 de julio)

4º. Modelos de presentación: hoja COVID (Cuentas anuales de 2020):

El 26 de julio de 2021 se publicó en el BOE la Orden JUS/794/2021, “por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación y la Orden JUS/793/2021 por la que se aprueban los nuevos modelos para la

presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales consolidadas de los sujetos obligados a su publicación”, en este sentido, se introdujo, de manera excepcional, en el modelo de presentación de las cuentas anuales de 2020, la **hoja de declaración Covid-19**, durante la pandemia de coronavirus COVID-19, “Dicha hoja permite analizar a nivel granular empresarial los efectos de la pandemia y valorar las medidas de política económica puestas en marcha, lo que resultará de enorme interés para unidades ministeriales y áreas de investigación de la Administración pública a las que se dé acceso a estos datos”. (página 2/261), asimismo, la Orden contempla que la hoja de COVI-19 no califica como otra información de acuerdo con la NIA-ES 720(R), por lo tanto, no formará parte del alcance de auditoría.

5º. Modelos de presentación: ESEF

De conformidad con lo establecido en el Reglamento 2021/337¹⁴ y con el objetivo de hacer frente a las repercusiones de la pandemia de coronavirus (COVID-19) en los modelos de presentación de las cuentas anuales, se plantearon modificaciones permitiendo a los estados miembros de la Unión Europea el uso durante un año del formato electrónico único (en adelante ESEF)¹⁵. Para ello, el 12 de febrero de 2021, España optó por el aplazamiento de un año de la obligación de presentar los informes financieros según el modelo ESEF.

• 6º. NIA-ES 560: Hechos posteriores al cierre

A lo largo de la ejecución del encargo de auditoría, el auditor debe ser crítico, y esto se extiende especialmente en su análisis de riesgos relacionados con la crisis COVID-19 a los que se enfrentaba la entidad y que podrían dar lugar a un riesgo de incorrección material que afectaría a la imagen fiel de las cuentas anuales. En este sentido, conforme **REA nº 102 (2020. Pág. 2)**, la NIA-ES 560

14 “del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de febrero de 2021 por el que se modifican el Reglamento (UE) 2017/1129 por lo que respecta al folleto de la Unión de recuperación y los ajustes específicos para los intermediarios financieros y la Directiva 2004/109/CE por lo que respecta al uso del formato electrónico único de presentación de información para los informes financieros anuales, con el fin de apoyar la recuperación de la crisis de COVID-19”.

¹⁵ Es el nuevo formato electrónica que utilizan las sociedades que cotizan en la bolsa de Europa para proporcionar la información financiera.

pudo ser afectada por la pandemia, también, según la norma técnica de auditoría sobre “Procedimientos analíticos”, resolución del IAC de 25 de julio de 2001, el auditor «Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas».

Para el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019, como ya se indicó, el ICAC consideró que debía recogerse en las cuentas anuales, al menos, como un hecho posterior tipo II. Para el ejercicio 2020 el reconocimiento de los efectos del COVID-19 fue mucho más amplio, afectando a muchas más partidas de las cuentas anuales, como ya se vio anteriormente.

7º. NIA-ES 580 manifestaciones escritas

Según **REA nº104**¹⁶ (2020. Pág. 2) y la definición establecida en la NIA-ES 580.7, la manifestación escrita “es un documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan”.

Cuando se identifican hechos o condiciones debidos a la situación de la pandemia susceptibles de tener efectos considerables en la información financiera, los auditores debieron tener en cuenta algunos procedimientos que vienen detallados en el apartado 16 de la NIA-ES 570: “Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una *incertidumbre material* relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores

¹⁶ Comunicación del departamento técnico sobre “el impacto del COVID-19 en la carta de manifestaciones”.

mitigantes”. Uno de estos procedimientos es “La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes”.

En este sentido, el auditor a la hora de solicitar la información de los miembros de la dirección debió tener en cuenta el impacto del coronavirus COVID-19, como viene descrito en la NIA-ES 580.9: “El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados 632 financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate” NIA-ES 580.9.

Asimismo, según el juicio profesional del auditor, se podrían haber solicitado otras manifestaciones escritas para adquirir otra evidencia de auditoría de acuerdo con lo establecido en el apartado 13 de NIA-ES 580.

Por último, el auditor debió considerar la posibilidad de la existencia de manifestaciones escritas no proporcionadas por la dirección y relacionadas con la pandemia de coronavirus COVID-19, según el apartado 19 de la dicha NIA-ES, En este sentido, cabe destacar que una de las obligaciones estipuladas en el apartado 17 de la NIA-ES 580 es de adoptar una actitud escéptica frente a las manifestaciones escritas considerando que estas pueden no ser completas.

8º. NIA-ES 570 (R) Empresa en funcionamiento (Cuentas de 2019 y 2020):

Si se mantiene el criterio de empresa en funcionamiento, la gerencia debe proporcionar la información necesaria sobre el principio de empresa en funcionamiento, en particular, si se identifican incertidumbres significativas que podrían llevar a un cambio en la base de empresa en funcionamiento

En la comunicación nº 102 de REA (2020. Pág. 2), el COVID-19 pudo tener efectos en la NIA-ES 570 (revisada) de empresa en funcionamiento, publicada mediante la resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, en dicha NIA-ES se establecen las distintas situaciones que resultan de la aplicación adecuada o no del principio de empresa en funcionamiento:

Cuadro 3.2.1 : Resumen del posible efecto del COVID-19 en el principio de empresa en funcionamiento según la NIA-ES 570 (Cuentas de 2019 y 2020):

Descripción del hecho	Análisis de la situación	Norma a aplicar	Tipo de opinión en el informe
Aplicación adecuada del principio de empresa en funcionamiento cuando se han identificado condiciones, pero no existe una incertidumbre material.	Sobre la base de las pruebas recopiladas, el auditor concluye que no existen incertidumbres significativas en relación con la empresa en funcionamiento como resultado de COVID-19.	NIA-ES 570.20 (R)	Opinión sin salvedades
Existe una incertidumbre material relacionada con el COVID-19, sin embargo, la la aplicación del principio de empresa en funcionamiento es adecuada.	En la mayoría de los casos, el auditor probablemente considerará que la información de la crisis COVID-19 es fundamental para la comprensión de las cuentas anuales por parte de los lectores y que es necesario el uso de un párrafo de "Énfasis"(para llamar la atención sobre la Nota explicativa en los estados financieros). Esto sólo será posible si la información proporcionada	NIA-ES (revisada) 570.19 NIA-ES (revisada) 570.22	Opinión sin salvedades

	en las Notas de las cuentas anuales es adecuada.		
La existencia de una incertidumbre significativa y que la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada	Si los estados financieros se han preparado utilizando la hipótesis de la empresa en funcionamiento, pero, el auditor identifica que la aplicación de este principio no es adecuada.	NIA-ES (revisada) 570.21	Opinión desfavorable
La existencia de una incertidumbre significativa pero la información es incompleta o falta información.	La información que la empresa ha revelado en relación con el COVID-19 y la correspondiente incertidumbre material en las Notas de las cuentas anuales no son adecuadas.	NIA-ES (revisada) 570.23	Opinión con salvedades o desfavorable. Además, el auditor debe indicar que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que las cuentas

			anuales no lo revelan.
Imposibilidad de llegar a una conclusión sobre la existencia de una incertidumbre material de empresa en funcionamiento.	El auditor debe contar con las informaciones relacionadas con los acontecimientos o condiciones de los que tenga conocimiento que puedan surgir después del periodo cubierto por la auditoría y que puedan dar lugar a dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que la entidad no desea realizar una evaluación o complementar la evaluación ya realizada cuando el auditor se lo solicite.	NIA-ES (revisada) 570.15/ NIA-ES (revisada) 570.24	Opinión con salvedades o denegación de opinión Limitación del alcance de auditoría, el auditor debe considerar el efecto de esto en el informe del auditor (es decir, expresar una opinión con salvedades o abstenerse de opinar).

Fuente: Elaboración propia con datos de la NIA-ES 570

- **9º. NIA-ES 320 (Revisada): Importancia relativa**

En la NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría, se aborda la aplicación por parte del auditor del concepto de importancia relativa en la planificación y realización de una auditoría de estados financieros.

En dicha NIA-ES, el auditor debe tenerse en cuenta factores cuantitativos y cualitativos a la hora de determinar cómo los importes y/o las Notas son relevantes para las necesidades de información financiera de los usuarios de la entidad auditada a la hora de determinar la cifra de importancia relativa o materialidad. Por ello, parece necesario que el auditor en su determinación

tuviera en cuenta el impacto del COVID-19. Las implicaciones de esta crisis pudieron requerir que las entidades auditadas registraran importes adicionales y/o proporcionaran información adicional en los estados financieros.

Por ello, se puede estimar que el auditor tuvo que:

- ✓ Reconsiderar los puntos de referencia y los umbrales utilizados en años anteriores con el fin de determinar la importancia relativa como resultado de los cambios en las expectativas de los usuarios sobre la importancia relativa y los cambios en la situación financiera y el rendimiento de la entidad auditada;
- ✓ Revisar la materialidad si hubiese sido necesario (incertidumbre sobre las futuras implicaciones de la crisis).

10º. NIA-ES 501: Inventarios:

La NIA-ES 501 trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta, en su trabajo, entre ellas, la obligación de asistir al inventario físico de la entidad auditada.

En situaciones en las que la entidad auditada debía realizar un inventario, pero el auditor no pudo estar presente cuando se realizó ese inventario físico debido a las limitaciones de acceso del auditor al lugar o lugares como consecuencia del COVID-19, el auditor tuvo que considerar si se podían realizar procedimientos alternativos como la asistencia al inventario virtual (a través de una videollamada) para cumplir con el requisito de estar presente en la realización del inventario físico y recoger pruebas suficientes y adecuadas, realizar un inventario en una fecha posterior y retrotraerse hasta la fecha de cuentas anuales mediante la comprobación de albaranes de entrada y de salida , etc.

Si el auditor no puede obtener suficientes pruebas de auditoría sobre la existencia y el estado de las existencias, la NIA-ES 501, apartado 7, exige que el auditor exprese una opinión modificada del informe de auditoría, como consecuencia de la limitación al alcance que supone.

11º. NIA -ES 505: Circularización

En el contexto de la pandemia de coronavirus, la prueba de circularización se vio también afectada por las limitaciones de movilidad exigidas por el gobierno. Esta prueba viene detallada en la NIA-ES 505 que aborda el uso por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría. La confirmación externa es una prueba obtenida a partir de una respuesta escrita recibida de un tercero directamente por el auditor, ya sea en papel, en formato electrónico o en otro formato.

En la situación excepcional del COVID-19, el proceso de confirmación electrónica pudo contener varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en formato electrónico, por ejemplo, mediante el cifrado, las firmas digitales electrónicas y los procedimientos de verificación de la autenticidad del sitio web.

Por lo tanto, los auditores pueden necesitar obtener versiones escaneadas de documentos de terceros (por ejemplo, facturas de proveedores) electrónicamente.

- **12º. los controles**

La NIA-ES 330 exige que el auditor obtenga evidencias de auditoría suficientes y apropiadas sobre los riesgos evaluados de incorrecciones materiales, diseñando y aplicando respuestas adecuadas a dichos riesgos.

La crisis de COVID-19 afectó a los procesos de información financiera de las entidades auditadas y a los controles relacionados, así que, se puede destacar que, debido al trabajo a distancia de los empleados de la entidad auditada, a la falta de separación de funciones o a la falta de controles de supervisión eficaces, se pudo aumentar el riesgo de deficiencias en los controles nuevos, modificados o existentes.

Por lo tanto, pudo ser necesario reconsiderar los procedimientos del auditor para comprender los controles pertinentes y probarlos.

Después de realizar procedimientos para comprender los procesos y controles nuevos o modificados, los auditores pueden necesitar diseñar y realizar

nuevos procedimientos, o adaptar los procedimientos previamente planificados, para probar los controles implementados, ya sean nuevos o modificados.

Debido a la prescripción del trabajo a distancia de los trabajadores de la entidad auditada como resultado de pandemia de COVID-19, el auditor tuvo que estar atento a su impacto en los cambios necesarios en los controles generales de Tecnologías de Información (en adelante TI) de la entidad y/u otros cambios en los sistemas de TI de la entidad.

- **13º. Impacto de COVID-19 en el riesgo de fraude**

De acuerdo con la NIA-ES 240, el auditor debe considerar el riesgo de fraude en su enfoque de auditoría y lo debe evaluar.

La responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae tanto en los empleados de la entidad como en la dirección. La dirección debe seguir procesos para identificar y anticipar los riesgos de fraude dentro de la entidad, pero también implementar controles internos para mitigar estos riesgos.

Asimismo, es responsabilidad del auditor obtener una garantía razonable de que los estados financieros en su conjunto no cuentan con errores materiales, ya sea por fraude o por error. El auditor debe preguntar a la dirección, a las personas que participan en la función de auditoría interna (si existe tal función) y, en su caso, a otras personas de la entidad, para determinar si tienen conocimiento de un fraude real, presunto o que afecte a la entidad (NIA 240, párrafo 18).

A la luz de la crisis provocada del COVID-19, muchas entidades se están enfrentando a importantes retos operativos y a muchos ajustes que hay que hacer en su forma de trabajar a distancia, lo que puede aumentar la tentación y la presión y, en algunos casos, abrir nuevas pistas para que los directivos u otras personas cometan fraudes. En estas circunstancias, es importante evaluar o reconsiderar cuidadosamente los riesgos de que los estados financieros de una entidad presenten errores materiales como consecuencia de un fraude.

3.3. Situación de la guerra de Ucrania/Rusia: ¿cuáles son los impactos a tener en cuenta en la auditoría de cuentas de 2021?

El conflicto ruso-ucraniano constituye un acontecimiento ocurrido en 2022, por lo tanto, no se reconoce ningún impacto en las cuentas del ejercicio que finalice antes del 24 de febrero de 2022 correspondiente a la acción militar en Ucrania, en particular, en las cuentas cerradas el 31 de diciembre de 2021, ya sea en términos de valoración de activos, provisiones o evaluación del control sobre las entidades incluidas en el ámbito de la consolidación, aparte de la información que debe proporcionarse en la memoria con respecto a los acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio, si procede.

Sin embargo, el cumplimiento de las NIA-ES debe continuar en su totalidad, incluso bajo la presión de una combinación de incertidumbres y plazos difíciles. Además, los auditores deberían dar un paso atrás y considerar la posibilidad de responder a los desafíos particulares de auditoría que la guerra provoca en las empresas y en sus informes.

Las posibles implicaciones en el informe de auditoría de 2022 (igual que de 2021) podrán incluir según **REA nº102** (2020. Pág. 17):

- Una cuestión clave de auditoría relacionada con el trabajo de auditoría adicional necesario debido a la guerra;
- Un párrafo de "énfasis", por ejemplo, para destacar un hecho posterior significativo revelado en los estados financieros, o una incertidumbre significativa derivada de la guerra;
- Una incertidumbre material en relación con el principio de empresa en funcionamiento;
- Una salvedad, o una opinión desfavorable, por ejemplo, en relación con la información inadecuada o las hipótesis poco realistas de empresa en funcionamiento en los estados financieros;
- Una opinión con reservas, o una denegación de opinión, debido a una limitación del alcance cuando no se pueda obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada.

Por descontado, como se manifiesta en KPMG (2022, pag.1) la guerra influirá en la evaluación del riesgo: dependiendo de las circunstancias y de la

actividad de la empresa, podría ser necesario revisar la evaluación de riesgos del auditor debido a la amenaza de nuevos riesgos significativos, por ejemplo, relacionados con la liquidez de la empresa. Como la situación actual es muy fluida, habrá que reconsiderarla constantemente durante la auditoría.

Además, la empresa en funcionamiento será, sin duda, un punto clave de muchas auditorías actuales y futuras. Especialmente porque la incertidumbre sobre la economía mundial y las perspectivas inmediatas ha aumentado para muchas empresas con exposición directa a Ucrania o a Rusia y Bielorrusia.

4. ANÁLISIS EMPÍRICO

Teniendo en cuenta el impacto de las crisis que se ha analizado anteriormente que se han producido durante los tres últimos años, se ha considerado importante analizar si este impacto ha tenido efectos sobre la información que se brinda en las cuentas anuales. Para ello, se examinará el impacto de estas crisis económicas en los distintos sectores de actividad, revisando la información a este respecto contenida en las memoria e informes de auditoría de los ejercicios **2019, 2020 y 2021** de algunas de las sociedades que cotizan en el **IBEX 35**.

4.1. Muestra, fuente de datos y variables del análisis

Como consecuencia de la crisis del coronavirus, muchos de los sectores estratégicos se vieron golpeados por las repercusiones de las restricciones del gobierno español, sobre todo, las restricciones de la movilidad, que en los primeros meses eran prácticamente absolutas. Uno de estos sectores directamente impactados fue el del transporte, ya que en el RD 463/2020 de 14 de marzo estableció que los servicios públicos de transporte de pasajeros se redujeran en, al menos, el 50%. A continuación, la Orden SND/275/2020¹⁷, por la que se establecen medidas complementarias de carácter organizativo en relación con la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, el Ministerio de Transportes incrementó la reducción de los pasajeros en los servicios de transporte ferroviario, marítimo y aéreo hasta el 70%. Asimismo, se aplicaron estas medidas de prevención a sector turístico que, según el informe de “el impacto económico de la pandemia” del Banco de España (2020. Pág2), dicho sector conoció una bajada de los ingresos turísticos del 75,9% con respecto a 2019. En el **Gráfico 4.1.1** se muestra la variación anual del PIB turístico en función del PIB total de España:

¹⁷ “Publicada en el BOE nº81, de 23 de marzo”

Gráfico 4.1.1 Variación anual del PIB turístico comparado con el PIB general de la economía española 2010-2020:



Fuente: Exceltur, INE, Banco de España.

A continuación, el sector de textil conoció la evolución de las ventas Online y las tendencias de ropa deportiva y cómoda durante el confinamiento. También, como se ha mencionado en la introducción, el mundo conoce una crisis de microchips debida a la pandemia, entre otros, y cuyo impacto se refleja en los procesos de producción del sector de automoción.

Por todo lo anterior se ha considerado realizar un análisis de cómo los sectores más afectados por las crisis, es decir, los sectores del Transporte, Turístico, Textil y de Automoción han reflejado esta situación en sus cuentas anuales y los auditores en su informe de auditoría. Esto permitirá concluir si la información financiera recoge en tiempo y forma los hechos acaecidos y que pueden ser significativos para la correcta interpretación por parte de terceros interesados de la situación patrimonial de la empresa.

Para la obtención de datos, lo primero que se ha realizado fue la búsqueda dentro de las empresas que cotizan en el **IBEX 35** aquellas de los sectores en los que se ha considerado que el impacto de estas crisis ha sido mayor. Para la obtención de las memorias e informes de auditoría de los años antes indicados, se ha acudido a la página de la CNMV.

En la **Tabla 4.1.1**, se presentan las empresas del IBEX 35 de los sectores previamente mencionados.

Tabla 4.1.1 Empresas del IBEX 35 de los principales sectores impactados:

Sector	Ejercicio	Empresa
TRANSPORTE	2019	AENA SME SA
		ICAG
	2020	AENA SME SA
		ICAG
	2021	AENA SME SA
		ICAG
TURISMO	2019	AMADEUS IT GROIP
		MELIA HOTELS INTERNATIONAL
	2020	AMADEUS IT GROIP
		MELIA HOTELS INTERNATIONAL
	2021	AMADEUS IT GROIP
		MELIA HOTELS INTERNATIONAL
TEXTIL	2019	INDITEX
	2020	INDITEX
	2021	INDITEX
AUTOMOCIÓN	2019	CIE AUTOMOTIVE
	2020	CIE AUTOMOTIVE
	2021	CIE AUTOMOTIVE

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de CNMV

Los auditores de todas estas empresas han emitido una opinión favorable en su informe de auditoría, pudiéndose concluir que no se ha producido ningún efecto significativo que no esté debidamente reconocido en las cuentas anuales puesto que si no fuera así hubiera dado lugar a que los auditores hubieran expresado en su informe una opinión con salvedades o con limitaciones al alcance de auditoría.

4.2. Análisis de las cuentas anuales de las empresas del IBEX 35:

El objetivo de este análisis es evaluar el grado de divulgación de la información financiera en las cuentas anuales destacando los impactos resultantes de la crisis del BREXIT, la pandemia de coronavirus, el desabastecimiento de microchips y la guerra en Ucrania, por lo tanto, en los ANEXOS 1, 2 y 3 se recogen las tablas resumen las Notas de las memorias de

las cuentas individuales en las que se había mencionado los efectos derivados de dichas crisis. Asimismo, si es el caso, en qué parte del informe de auditoría se han analizado las incertidumbres y los riesgos derivados de las crisis mencionadas y cómo lo han resuelto los auditores.

4.2.1. Impacto del BREXIT

En el **ANEXO 1**, se puede visualizar que, respecto al **sector del transporte**, la empresa AENA SME contaba en **2019**, con el 16,3% de los pasajeros con destino al Reino Unido, por lo tanto, se vio obligada de proporcionar la información relacionada con el riesgo de la salida del Reino Unido de la Unión Europea. En la **Nota 5** de su memoria titulada “Gestión de los riesgos operativos y financieros”, se detallan los principales riesgos relacionados con el **BREXIT** y las acciones adoptadas por la empresa con el objetivo de proporcionar un seguimiento adecuado de las consecuencias.

Asimismo, los grupos de empresas británicos con filiales o sedes en España se debieron asegurar del cumplimiento con la normativa española, tanto en el Reino Unido como en la Unión Europea después del **BREXIT**, como el caso del grupo aéreo IAG, que proporcionó esta información en la **Nota 6** de la memoria denominada “Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo”.

Como se ha mencionado anteriormente, el **BREXIT** pudo tener efectos en la valoración de los activos, por lo tanto, las empresas que se vieron afectadas tuvieron que proporcionar información en la **Nota 4** de la memoria “Normas de registro y valoración” si existían riesgos significativos relativos al **BREXIT** en materia de registro y valoración.

En este sentido, el grupo IAG, para asegurarse del adecuado cumplimiento con la normativa europea de propiedad y control de las compañías aéreas, la composición del consejo de administración, en **2020**, se cambió para tener la mayoría de los consejeros no ejecutivos independientes de la Unión Europea, mientras que en los informes de auditoría no se comunicó ningún efecto del **BREXIT**.

Con respecto al **sector turístico**, se han analizado las dos empresas del IBEX 35 de este sector, y aunque el impacto de un escenario pesimista era de

gran alcance para las empresas del sector en España, no proporcionaron información en las memorias de las dos empresas. Una de las dos empresas vio necesario mencionar únicamente en la **Nota 5** de la memoria de **2019** titulada “Política de gestión de riesgos financieros” el seguimiento de las negociaciones del **BREXIT**, evaluando con detalles los posibles riesgos. También, en el informe de gestión del mismo año, informó de la incertidumbre provocada por el **BREXIT** en el sector hotelero español, mientras que, los tres informes de auditoría de 2019, 2020 y 2021 no cuentan con ninguna mención del BREXIT, aunque se considera que si era necesario proceder a un análisis de los hechos posteriores, puesto que el sector hotelero español depende en gran parte de los turistas británicos que, según los datos de Instituto Nacional de Estadística (encuesta de Movimientos Turísticos en Fronteras - Frontur), en 2019 el Reino Unido se mantuvo como primer país emisor de turistas hacia España con un total de dieciocho millones de turistas.

La única empresa del **sector textil**, la empresa INDITEX, estaba sujeta a importantes incertidumbres relacionadas con el BREXIT en cuanto a los cambios en la normativa, por lo tanto, en **2019** mencionó en la **Nota 19** de “Otra información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo”, los principales riesgos derivados del BREXIT. Y como en 2019 se analizaron los posibles riesgos de un BREXIT sin acuerdo, en 2020 y 2021, no se mencionó el BREXIT porque ya se produjo la separación definitiva con acuerdo que no presentaba riesgos significativos para la empresa.

En el **sector de automoción**, la empresa CIE AUTOMOTIVE a lo largo de los tres años, no procedió a ningún análisis de los posibles riesgos, aunque se debería considerar necesario revelar los posibles riesgos para un grupo que cuenta con plantas de producción en el Reino Unido. Sin embargo, en el informe de gestión de 2019, informó de la incertidumbre geopolítica causada por el **BREXIT**.

4.2.2. Impacto del COVID-19

Tal y como se desprende de la información recogida en el **ANEXO 2**, en el **sector del transporte**, en **2019** no se comunicó ninguna información sobre los posibles efectos del COVID-19 en las memorias y los informes de auditoría de los dos grupos analizados. Sin embargo, los dos informes de auditoría se elaboraron con anterioridad a la fecha de declaración de la pandemia por la OMS.

En **2020**, se produjo una incertidumbre relacionada con la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, a tal efecto, AENA SME SA informó en la **Nota 2** de la memoria que la pandemia no afectó en la continuidad de funcionamiento de la empresa teniendo en cuenta su solvencia financiera, mientras que el grupo IAG reveló sus incertidumbres en cuanto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento en el caso de un escenario pesimista de la crisis. Asimismo, en la Nota 3 de la memoria, las dos empresas informaron de la anulación de la propuesta de distribución de dividendos con el objetivo de contar con suficiente liquidez para hacer frente a las repercusiones de la pandemia, y también, notificaron en la Nota 4 de “Normas de registro y valoración”, de la modificación del periodo de procedimiento de las pruebas de deterioro para que cubra más años, así como, la revelación de las acciones de gestión de los riesgos, el endeudamiento financiero, los hechos posteriores y las inversiones en las empresas del Grupo. También, cabe destacar que la empresa que se acogió a un ERTE lo indicó en la memoria consolidada.

A continuación, en **2021**, las dos empresas del sector revelaron informaciones relativas al COVID-19 en las Notas de sus memorias.

En cuanto al informe de auditoría de **2020** y **2021**, se comunicaron cuestiones clave relacionadas con factores de deterioro y continuidad de la empresa y cómo fueron resueltas estas cuestiones por los auditores.

En el **sector turístico**, debido a su sensibilidad frente a la propagación del virus, los administradores del Grupo Amadeus IT, y Melia Hoteles Internacional, revelaron en el informe de gestión de **2019** los posibles efectos en la evolución del negocio, mientras que en los informes de auditoría, no se comunicó ninguna información del COVID-19, y eso debido a que los informes de auditoría de

Grupo Amadeus IT, y Melia Hoteles Internacional se prepararon, respectivamente, el 27 y el 26 de febrero de 2020, con anterioridad al 11 de marzo de 2020, fecha de declaración de la pandemia de COVID-19 por la OMS.

En **2020**, las dos empresas del IBEX 35 vieron la necesidad de informar en una nueva Nota de la memoria titulada “**impactos del COVID-19**” que corresponde a la **Nota 6** de la memoria del Grupo Amadeus IT y, a la **Nota 5** de la memoria de Melia Hoteles Internacional. En dichas Notas se hizo mención de los riesgos, las medidas adoptadas y las estimaciones del valor recuperable, asimismo, consideraron que era necesario disponer de suficiente liquidez en la crisis, por lo tanto, dejaron de aplicar la propuesta de distribuir los dividendos, también, en relación con el ERTE, lo tuvieron que revelar en distintas Notas (**Notas 14 y 17**).

Igualmente, en **2021**, las dos empresas informaron sobre el impacto del COVID-19 en la misma Nota independiente.

En los informes de auditoría de **2020** y **2021**, además de las cuestiones clave relacionadas con el deterioro de valor, la valoración de las inversiones y la liquidez, se añadió un párrafo de énfasis para llamar la atención sobre la Nota del “impacto del COVID-19” de la memoria.

Respecto al **sector textil**, como la fecha de los estados financieros es el 31 de enero, INDITEX informó en la **Nota 10** de la memoria de **2019** sobre las provisiones por deterioro de inventario que tuvo que registrar como consecuencia directa de los confinamientos, por lo tanto, en el informe de auditoría de **2019** se reveló una cuestión clave relacionada con la valoración de las existencias. Asimismo, mencionó en el informe de gestión de **2019** el efecto positivo de la pandemia en la evolución del negocio Online.

En **2020**, el grupo comunicó en la **Nota 2** de base de presentación de la flexibilidad del modelo de negocio en el confinamiento y sobre todo, la estrategia del grupo que se basa en la utilización de una infraestructura tecnológica que permitió seguir operando durante la pandemia con eficiencia y garantizando la venta Online y la gestión de las existencias, así que, los auditores además de verificar las valoración de existencias, informaron de una cuestión clave sobre los sistemas de tecnología de información (TI en adelante), como el Grupo

cuenta con una elevada automatización de los procesos de negocios y dado el alto volumen de operaciones, está expuesto a la dependencia del correcto funcionamiento de TI, también, debido a la pandemia del COVID-19, extendieron el trabajo en remoto. Por lo tanto, se hicieron pruebas por parte de los auditores para la evaluación de la eficacia de los controles generales e informáticos.

En el **sector de automoción**, únicamente en **2020** y en **2021** se mencionó la pandemia del COVID-19 en la **Nota 1** de la memoria relativa a la actividad de la empresa, que el impacto del COVID-19 había llevado a la reducción de la producción y la disminución de la venta en este sector como consecuencia de la pandemia. Asimismo, se comunicó en la **Nota 2** de la memoria dedicada a bases de presentación de las cuentas anuales, que la pandemia no impactó en la recuperabilidad del valor de las inversiones en empresas del grupo. Sin embargo, no realizan comentario alguno sobre la crisis de los microchips ni de su impacto en el proceso de productivo de este sector. En este sentido, tampoco se proporcionaron informaciones respecto al impacto del COVID-19 en el informe de auditoría.

4.2.3. Impacto de la guerra en ruso-ucrania

El 24 de febrero de 2022 empezó el conflicto bélico en Ucrania, y como se puede ver en el **ANEXO 3**, en el sector del transporte, de turismo y de automoción, no se reveló ningún efecto de este conflicto en las cuentas anuales.

En el sector de **transporte** las cuentas de AENA ya estaban formuladas en dicha fecha ya que la fecha de emisión del informe de auditoría del grupo aéreo AENA fue el 22 de febrero. El informe de auditoría del grupo IAG fue emitido el 2 de marzo, sin embargo, los auditores no hicieron mención de los posibles efectos derivados de dicho conflicto que podrían afectar la actividad del grupo.

En el sector de **turismo**, la fecha de emisión del informe de auditoría del grupo MELIA fue el 28 de febrero, sin embargo, no se comunicó ninguna información de la guerra.

En el **sector textil**, como el grupo INDITEX operaba en Rusia, los administradores revelaron en la **Nota 19**, la existencia de un riesgo país lo que

les obligó a suspender, el 5 de marzo de 2022, sus actividades y sus operaciones comerciales con Rusia.

CIE Automotive, la única empresa del IBEX 35 del **sector de automoción** elaboró sus cuentas anuales con anterioridad de la fecha de la guerra ya que la fecha del informe de auditoría fue 25 de febrero, sin embargo, no se comunicó ninguna información en dicho informe,

A fin de sintetizar la información anterior se presentan en las Tablas **4.2.1**, **4.2.2**, y **4.2.3** de las Notas de la memoria de cada ejercicio con el objetivo de visualizar el grado de revelación de la información financiera relacionada con las crisis por cada ejercicio:

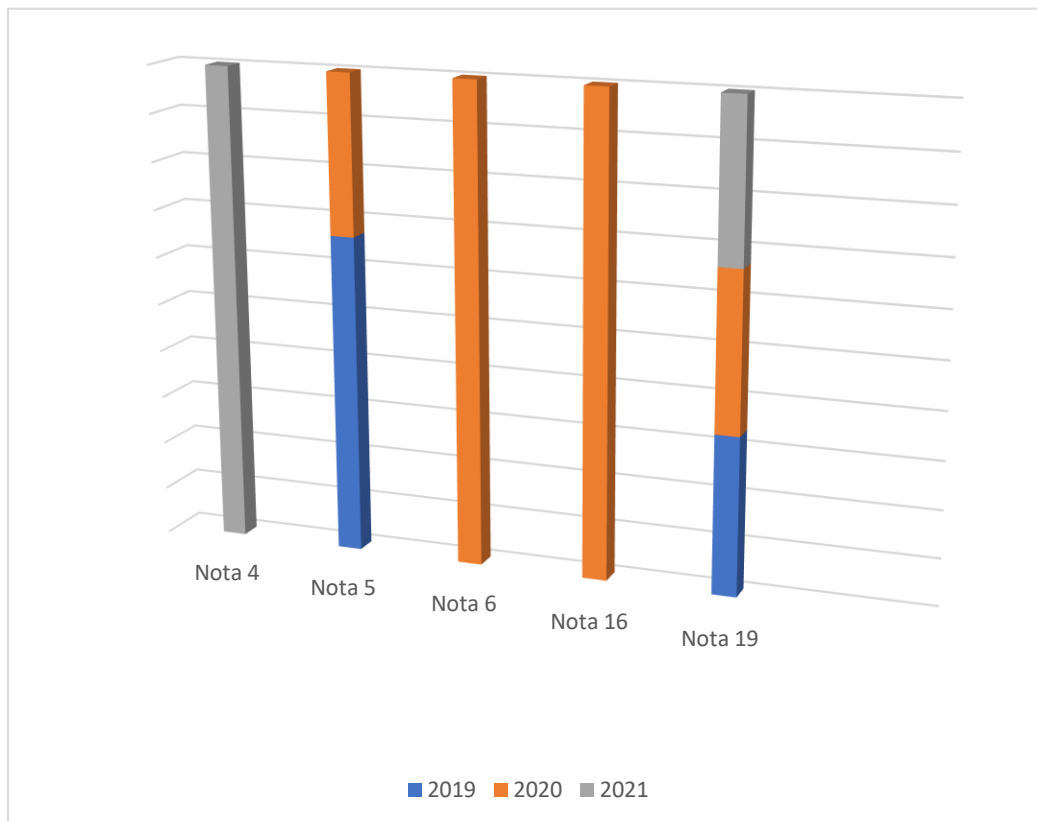
Tabla 4.2.1 : Efecto del BREXIT por Notas

Notas	Descripción	Años		
		2019	2020	2021
Nota 4	Normas de registro y valoración			1
Nota 5	Gestión de los riesgos operativos y financieros	2	1	
Nota 6	Inmovilizado intangible		1	
Nota 16	Otra información		1	
Nota 19	información sobre naturaleza y nivel de riesgo	1	1	1

Fuente: Elaboración propia

A continuación, en el **Grafico 4.2.1** se visualizan las Notas de las memorias analizadas en las que se hizo mención del BREXIT:

Gráfico 4.2.1 Efecto del BREXIT por Notas



Fuente: Elaboración propia

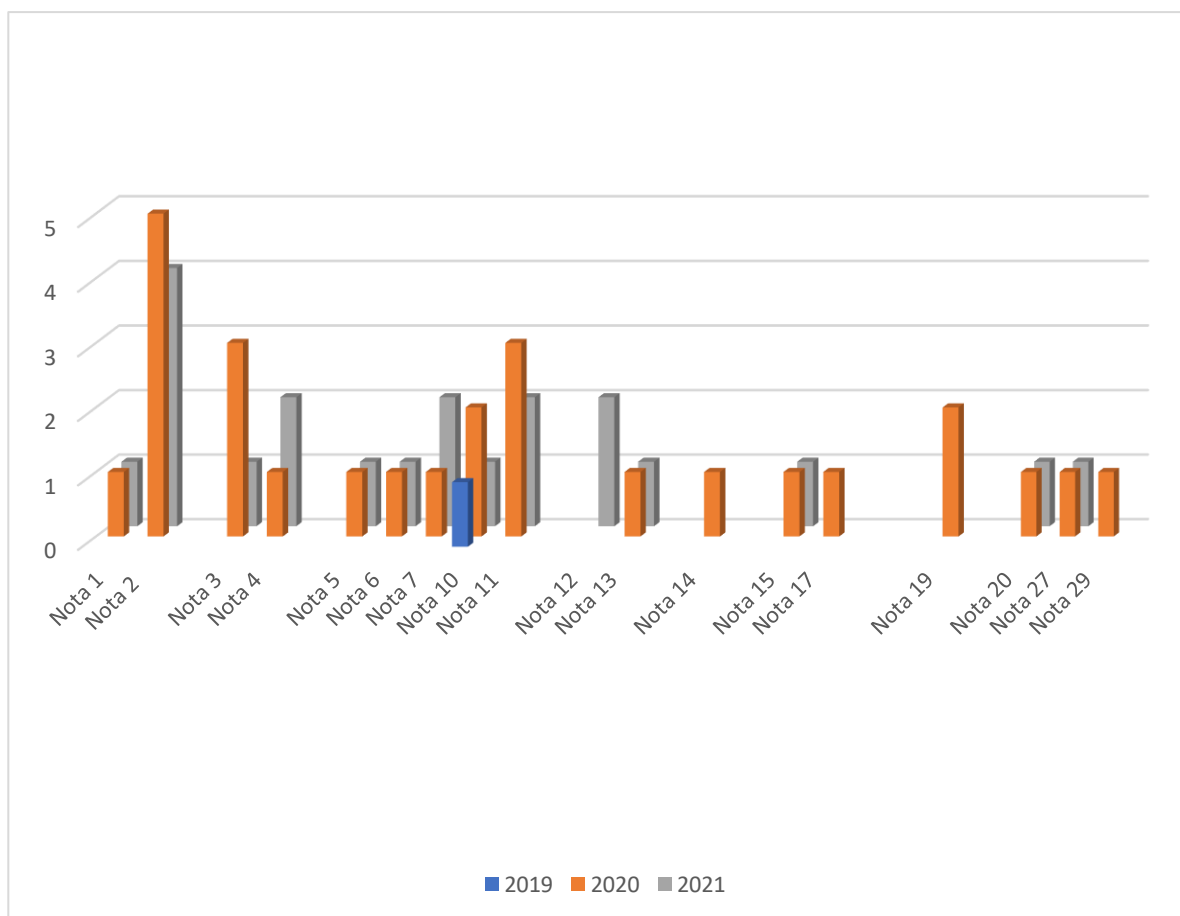
Respecto al BREXIT, se puede ver que de las empresas que se vieron impactadas, mencionaron sus efectos destacando la política de la empresa en cuanto a la Gestión de riesgos operativos y financieros relacionado con el BREXIT en la **Nota 5**, describiéndolo en la **Nota 19** y también como este riesgo era significativo en cuanto a las normas de registro y de valoración en la **Nota 4**. Mientras que otras comunicaron en la **Nota 6** el cumplimiento de las aerolíneas con la normativa de la UE de control y propiedad.

Tabla 4.2.2 : Efecto del COVID-19 por Notas

NOTAS	DESCRIPCIÓN	AÑOS		
		2019	2020	2021
NOTA 1	Actividad de la empresa		1	1
NOTA 2	Bases de presentación de		5	4
NOTA 3	Aplicación de resultados		3	1
NOTA 4	Normas de registro y valoración		1	2
NOTA 5	Impacto del COVID -19		1	1
NOTA 6	Impacto del COVID -19		1	1
NOTA 7	Inmovilizado material		1	2
NOTA 10	Existencias	1	2	1
NOTA 11	Clientes por prestación de servicios y proveedores		3	2
NOTA 12	Provisiones a largo plazo			2
NOTA 13	Pasivos financieros a coste amortizado		1	1
NOTA 14	Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		1	
NOTA 15	Deudas financieras		1	1
NOTA 17	Garantías comprometidas con terceros		1	
NOTA 19	información sobre naturaleza y nivel de riesgo		2	
NOTA 20	Otra información		1	1
NOTA 27	Hechos posteriores		1	1
NOTA 29	Hechos posteriores		1	

Fuente: Elaboración propia

Gráfico 4.2.2 : Efecto del COVID-19 por Notas



Fuente: Elaboración propia

A partir del **Gráfico 4.2.2**, se puede observar que la **Nota 2** de la memoria titulada "bases de presentación" de las cuentas anuales, se ha utilizado en la mayoría de las empresas para informar de los efectos del COVID-19. En dicha Nota se debe revelar, según el PCG: "1. la imagen fiel: la empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como de la veracidad de los flujos incorporados en el estado de flujos de efectivo". Asimismo, se debe informar también de los aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre, que según el PGC "en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza

y su valor contable en la fecha de cierre”, también, “cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento”.

Tabla 4.2.3 Efecto de la Guerra Ruso-Ucraniana por Notas

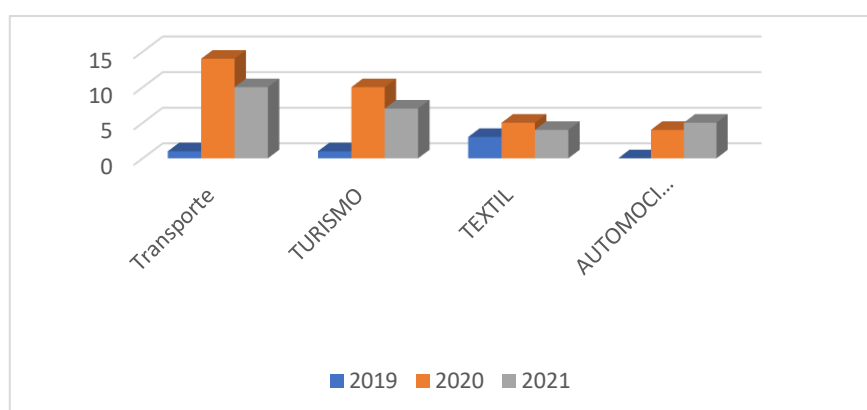
NOTAS	DESCRIPCIÓN	AÑOS		
		2019	2020	2021
NOTA 19	Información sobre naturaleza y nivel de riesgo			1
NOTA 20	Otra información			1

Fuente: elaboración propia

A partir de la Tabla 4.2.3, se puede ver que se reveló la información del Guerra en Ucrania en la **Nota 19** y la **Nota 20** de la memoria del Grupo INDITEX.

En este sentido, el **Gráfico 4.2.3** permitirá subrayar el nivel de divulgación de la información financiera respecto a las crisis por cada sector.

Gráfico 4.2.3 : Nivel de divulgación por sector



Fuente: elaboracion propia

A partir de **Gráfico 4.2.3** se puede ver que, en 2020 y 2021, el sector de **transporte** proporcionó más información relacionada con las crisis en sus Notas de memoria.

En segundo lugar, viene el sector **Turístico** que a su vez sufrió repercusiones importantes de las restricciones del gobierno y de la propagación del COVID-19, y que tuvo que comunicar informaciones significativas.

En Tercer lugar, el sector de **Textil** fue el más que informó sobre las repercusiones del BREXIT, y eso debido al grupo que se ha analizado “INDITEX” que realizaba importantes operaciones comerciales con el Reino Unido.

Por último, viene el sector de **Automoción**, que fue el único a no revelar en ninguna Nota de la memoria los efectos del BREXIT o de la pandemia en 2019, mientras que, en 2020, se reveló que la pandemia no impactó la liquidez del grupo.

5. CONSIDERACIONES FINALES

El objetivo principal del trabajo es analizar la sensibilidad de la información financiera de las empresas a la hora de reflejar el impacto que en ellas producen los cambios bruscos en el contexto macroeconómico ocasionados por las recientes crisis, así como conocer la rapidez y profundidad con la que se reflejan dichos cambios en la elaboración de las cuentas anuales y en los informes de auditoría.

Dado que no se disponía de trabajos previos sobre el tema y que tampoco existía bibliografía al respecto, para estudiar los posibles efectos mencionados se hizo necesario analizar las consultas y las comunicaciones del ICAC, de las Corporaciones de profesionales vinculados al tema, así como acudir fuentes legislativas.

En este sentido, se debe remarcar el efecto sobre la posible quiebra del principio de empresa en funcionamiento como consecuencia del COVID-19, lo que obligó a los administradores a analizar en profundidad bajo qué marco de información financiera iban a presentar las cuentas anuales. Sin olvidar otros posibles efectos contables de la pandemia del COVID-19 como la aplicación del ERTE, el deterioro del fondo de comercio, la amortización de los activos, la valoración de las existencias, el deterioro de los activos financieros, la reestructuración de los pactos de préstamo bancarios, etc.

Al mismo tiempo el trabajo de los auditores se vio afectado por la situación extraordinaria impidiendo los desplazamientos, las reuniones presenciales y la realización de las pruebas físicas en las entidades auditadas, por lo tanto, para obtener evidencia suficiente, tuvieron que elaborar procedimientos alternativos. Asimismo, los riesgos de continuidad en funcionamiento y de incertidumbre aumentaron significativamente, lo que pudo llevar los auditores a evaluar cuestiones claves de auditoría o a añadir párrafos de énfasis.

El preacuerdo del BREXIT a principios de 2020 también tuvo que ser analizado por administradores y auditores en cuanto al posible impacto en sus cuentas si la empresa tenía relaciones comerciales con Reino Unido.

La pandemia trajo a su vez un desabastecimiento de microchips para la industria de automoción como consecuencia de la paralización de los transportes, por un lado, y el aumento de la demanda de ellos por parte del sector de las Tecnologías de la Información y de las criptomonedas, lo que agrando las incertidumbres a las que se tenían que enfrentar algunas empresas

Del análisis de las cuentas anuales y de los informes de auditoría de las empresas que pertenecen a los sectores que sufrieron con mayor fuerza el impacto de las crisis de estos últimos años se puede concluir que:

- En 2019, la mayoría de las empresas hicieron mención a los efectos del BREXIT, evaluando sus riesgos en distintas Notas de sus memorias. Como los impactos del BREXIT mencionados en las memorias del 2019 no fueron significativos y sus riesgos fueron controlados, no volvieron a analizarlos en 2020 y 2021. Mientras que, en el sector de automoción no se comunicó ningún impacto del BREXIT durante los tres años, probablemente por su poca influencia en dicho sector.

-Respecto a la pandemia de COVID-19 que impactó a todos los sectores sin excepción, según las notas aclaratorias del ICAC, todas las empresas deberían haber analizado sus posibles impactos como hecho posterior de tipo II que no exigía ajustes de las cuentas anuales de 2019. Sin embargo, algunas empresas no comunicaron los mencionados impactos en sus cuentas anuales, quizás porque se formularon dos días antes de la declaración del estado de alarma, pero no deja de sorprender que los auditores que firmaron su informe con posterioridad no pidieran a la empresa su inclusión en las cuentas anuales o hicieran algún comentario en su informe de auditoría dada la magnitud de una pandemia a nivel mundial.

- En 2020, todas las empresas sin excepción comunicaron de los efectos del COVID-19 en muchas Notas de sus memorias. En este sentido, el sector textil es uno de los sectores más afectados, paradójicamente de manera positiva puesto que las ventas *online* aumentaron significativamente, por lo tanto, en 2020, el grupo informó de la flexibilidad de su modelo de negocio en el confinamiento y su estructura tecnológica que permitió seguir operando *online*. En este sentido y para verificar la eficacia del control general e informático del

grupo, los auditores plantearon una cuestión clave con el objetivo de evaluar el riesgo de estos controles. Sin embargo, en los tiempos excepcionales del confinamiento se aparecieron las nuevas tendencias de ropa cómoda y deportiva cuyos efectos en la actividad no han sido mencionados por las empresas.

- Con respecto al sector de turismo; en los informes de auditoría de 2020 y 2021, se añadieron párrafos de énfasis para llamar la atención de los lectores de las Notas de la memoria tituladas “Impacto del COVID-19”.

En cuanto al sector de automoción, el sector sigue sufriendo en 2022 una crisis de microchips que impacta a todo el proceso de producción, sin embargo, en las memorias analizadas se hizo mención al impacto del COVID-19 en las ventas sin citar el riesgo de la crisis de microchips.

En conclusión, el grado de divulgación de la información financiera depende, en gran medida, del sector y de la actividad de la empresa. Sin embargo, cuando se produjeron cambios que impactaron a la mayor parte de los sectores como la salida definitiva de la UE de un socio económico importante como el Reino Unido, la propagación del coronavirus (COVID-19) y la guerra en Ucrania y sus impactos, se debían haber recogido estos hechos en todas las empresas de los sectores más afectados, de manera que las memorias reflejarán imagen fiel de su situación y de las expectativas de futuro. De la misma forma deberían tener su reflejo en los informes de auditoría. En este sentido, el trabajo de auditoría se aumentó en los tiempos de las crisis. Los análisis históricos y la importancia relativa calculada en los ejercicios anteriores no pudieron servir en las auditorías de 2020. Sin embargo, se recuerda que el auditor tiene una obligación de medios, no de resultado. El auditor no tiene que comprobar todas las operaciones ni buscar sistemáticamente todos los errores e irregularidades que puedan contener las cuentas o de todos los hechos que pueden tener efectos en las cuentas anuales.

BIBLIOGRAFÍA

Accenture (2021): Estado de Información no financiera. Disponible en [Informe Accenture | Accenture](#) [Consulta 03/706/72022].

administracion.gob.es (2022) “Crisis sanitaria COVID-19: Normativa e información útil” Disponible en [Crisis sanitaria COVID-19 - Atención e información - Punto de Acceso General \(administracion.gob.es\)](#) [Consulta 28/05/2022].

Aguilar, I. (2022): “Efectos de la Guerra de Ucrania en el Informe de auditoría y las Cuentas Anuales”. Disponible en [Economía y Auditoría: Efectos de la Guerra de Ucrania en el Informe de auditoría y las Cuentas Anuales \(economiayauditoria.com\)](#) [Consulta 25/06/2022].

Banco de España (2020): Informe anual:” El impacto económico de la pandemia”. Disponible en [Informe Anual 2020. Capítulo 1. El impacto económico de la pandemia. \(bde.es\)](#) [Consulta 30/06/2022].

Clarís Gestión (2021): “La confección de la memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2020”. Disponible en [La confección de la memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2020 \(clarisgestion.es\)](#) [Consulta 05/06/2022].

Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña (2017): “Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España”. Disponible en [Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España. Ebook. eBook by Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya - 9788416904860 | Rakuten Kobo Singapore](#) [Consulta: 18/06/2022].

Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña (2018): “Estructura y contenido del informe de auditoría”. Disponible en [Informe Auditoria.pdf \(auditorscensors.com\)](#) [Consulta: 18/06/2022].

Colegio de Registradores de España. CNMV (2020): “Comunicado conjunto en relación con la propuesta de aplicación del resultado de sociedades mercantiles que se incluye en la memoria de las cuentas anuales, en el contexto de la crisis sanitaria derivada del COVID-19.”. Disponible en [0a3c0cda-5824-bddc-83f6-1277a35949ce \(registradores.org\)](#). [Consulta: 18/07/2022].

Deloitte (2020): “Consideraciones contables del COVID-19”. Disponible en <https://www.bing.com/search?q=consideraciones+contables+del+covid+19&go=Buscar&qs=ds&form=QBRE> [Consulta 05/06/2022].

Gemma, D. (2022) “Implicaciones de la guerra para la Auditoría y la Contabilidad”. Disponible en Grant Thornton: [Implicaciones de la guerra para la Auditoría y la Contabilidad | Grant Thornton](#) [Consulta 22/06/2022].

Gómez-Acebo & Pombo (2020): Posible incidencia de los efectos provocados por el COVID-19 en las cuentas anuales y en el Impuesto sobre Sociedades. Disponible en <https://www.ga-p.com/publicaciones/posible-incidencia-de-los-efectos-provocados-por-el-covid-19-en-las-cuentas-anuales-y-en-el-impuesto-sobre-sociedades/> [Consulta 16/06/2022].

Grant Thornton (2020): “Impactos en la medición del valor razonable y deterioro de activos en cierres posteriores al 31 de diciembre de 2019”. Disponible en <https://www.bing.com/ck/a?!&p=5783fb2d8b7d4012288b5fe49420ed0740c7d5d8d826e75ad7f2e53303881995JmltdHM9MTY1NTkxNzQ1OCZpZ3VpZD0zNTUxN2RhNy1INTAxLTQ1NTktOTdiZS0zNDMyMzdmNDJhMGImaW5zaWQ9NTEyNw&pntn=3&fclid=59f47046-f24d-11ec-9898-731ce7884144&u=a1aHR0cHM6Ly93d3cuZ3JhbnR0aG9ybnRvbi5lcy9jb250ZW50YXNzZXRzL2FkOGNiNDIzNTY2ZTRjZDIhOWQ5ZmQwMmRlMwlyMzY1L2ltcGFjdG9zLWVuLWxhLW1IZGliaW9uLWRIbC12YWxvci1yYXpvbmFibGUteS1kZXRIcmlycm8ucGRm&ntb=1> [Consulta: 05/06/2022].

KPMG (2022): “¿Cómo evaluar los impactos del conflicto de Ucrania en los estados financieros?”. Disponible en [Informar hechos posteriores al cierre de cuentas - KPMG Tendencias](#) [Consulta: 15/06/2022].

Maza, F y M. Redondo (2017): “Impacto del brexit en contabilidad y auditoría”. Disponible en [Impacto del 'brexit' en contabilidad y auditoría | Compañías | Cinco Días \(elpais.com\)](#) [Consulta 10/06/2022].

Puerta, M. (2022): “¿Cómo evaluar los impactos del conflicto de Ucrania en los estados financieros?”. Disponible en [Informar hechos posteriores al cierre de cuentas - KPMG Tendencias](#) [Consulta: 23/06/2022].

PWC (2020): “A fondo: Implicaciones contables de los efectos del coronavirus”. (Marzo 2020). Disponible en <https://www.bing.com/ck/a?!&&p=36bb15a31919356f33f9dc539d86a6d05a466c3512a9dfb4b93b2c30039e01b6JmItdHM9MTY1NTkxODMxNyZpZ3VpZD0wNDJhZjM4ZS0zZGU0LTQwYjltYWnkZC1mYTNmOGM2OGI2NjkmaW5zaWQ9NT EyMA&pfn=3&fclid=5a522076-f24f-11ec-bb9b-455c10bcaf9c&u=a1aHR0cHM6Ly93d3cucHdjLmNvbS9pYS9lcy9wdWJsaWNhY2lvbmVzL25vdGljaWFzLW5paWYvQS1mb25kby1pbXBsaWNhY2lvbmVzLWNvbnRhYmxlcY1kZS1sb3MtZWZlY3Rvcy1kZWwtY29yb25hdmlydXMucGRm&ntb=1> [Consulta 13/06/2022].

Ramos Sánchez, S. (2020): “Modificaciones introducidas por el *Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19* sobre plazos de formulación, verificación, aprobación y depósito de las cuentas anuales de 2019”. “Base de datos jurídica” Aranzadi Digital. Thomson-Reuters. [Consulta 28/06/2022].

Sánchez, A. (2020): “Contabilidad de nóminas de un ERTE por fuerza mayor por COVID-19”. Disponible en [Contabilidad de nóminas de un ERTE por fuerza mayor por COVID-19 \(ineaf.es\)](https://ineaf.es/contabilidad-de-nominas-de-un-erte-por-fuerza-mayor-por-covid-19) [Consulta 24/05/2022].

Sobrino, R. (2020): “Los auditores empiezan a alertar del impacto de la pandemia en las cuentas empresariales” . Disponible en [Los auditores empiezan a alertar del impacto de la pandemia en las cuentas empresariales | Compañías | Cinco Días \(elpais.com\)](https://elpais.com/companias/2020/06/11/los-auditores-empiezan-a-alertar-del-impacto-de-la-pandemia-en-las-cuentas-empresariales) [Consulta 11/06/2022].

Apéndice normativo

BOICAC N° 122/2020 Consulta 1 Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo. En concreto, se pregunta si las medidas aprobadas por el Gobierno tienen la naturaleza de subvención y, en su caso, qué conceptos pueden ser considerados como tal.

Consulta número BOICAC 122/JUNIO 2020-1 “Costes a asumir por las empresas en los ERTes consecuencia del COVID-19. Real Decreto Ley 8/2020 de 17 de marzo. NRV 18º” Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo. En concreto, se pregunta si las medidas aprobadas por el Gobierno tienen la naturaleza de subvención y, en su caso, qué conceptos pueden ser considerados como tal.

Consulta Número BOICAC 124/Diciembre 2020-1 Sobre la determinación del número medio de trabajadores en las empresas que hayan adoptado expedientes de regulación temporal de empleo (ERTes) derivados del COVID 19.

NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013

NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013.

NIA-ES 580. Manifestaciones escritas, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013

NIA-ES 701. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, publicada mediante Resolución de 23 de diciembre de 2016.

NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013.

Orden JUS/794/2021, de 22 de julio, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, obtenido de

REA (2020): “Comunicación nº 103 del departamento técnico sobre las consultas del ICAC en relación con el efecto del COVID-19 en el trabajo del auditor de cuentas”.

REA (2020): “Comunicación nº 104 del departamento técnico sobre el impacto del COVID-19 en la carta de manifestaciones”.

REA (2020): “Resumen de los principales aspectos de la memoria no abreviada 2020”.

Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2.

Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por 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.

Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por 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.

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.

Registro de Economistas Auditores (2020): “Comunicación nº102 del departamento técnico sobre los posibles en auditoria de las consecuencias de coronavirus”.

Reglamento (UE) 2021/337 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de febrero de 2021 por el que se modifican el Reglamento (UE) 2017/1129 por lo que respecta al folleto de la Unión de recuperación y los ajustes específicos para los intermediarios financieros y la Directiva 2004/109/CE por lo que respecta al uso del formato electrónico único de presentación de información para los informes financieros anuales, con el fin de apoyar la recuperación de la crisis de COVID-19, obtenido de

Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. Disponible en «BOE» núm. 97.

Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de Julio, texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

ANEXOS

Anexo 1: Mención del efecto del BREXIT en las memorias e informes de auditoría de las cuentas individuales:

Sector	Ejercicio	Empresa	Memoria	Informe de auditoría
Transporte	2019	AENA SME SA	NOTA 5: gestión de los riesgos operativos y financieros: <ul style="list-style-type: none"> • Descripción de los principales riesgos operativos; • Seguimiento de los riesgos relativos al BREXIT. 	-
		IAG	-	-
	2020	AENA SME SA	NOTA 5: Gestión de los riesgos operativos y financieros: no existen riesgos relativos al BREXIT.	-
		IAG	NOTA 6: Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo: <ul style="list-style-type: none"> • Asegurarse de que las aerolíneas con licencia de la UE continúen cumpliendo con la normativa de la UE sobre propiedad y control. NOTA 16: Otra información: <ul style="list-style-type: none"> • Impacto en la plantilla; • Tener mayoría de consejeros no ejecutivos independientes de la UE. 	-
	2021	AENA SME SA	NOTA 4: Normas de registro y valoración Riesgos de explotación: <ul style="list-style-type: none"> • Seguimiento de los riesgos del BREXIT; • Riesgos relativos al BREXIT: No existen riesgos relevantes. 	-
		IAG	-	-
TURISMO	2019	AMADEUS IT GROUP	-	-
		MELIA HOTELS INTERNATIONAL	NOTA 5: política de gestión de riesgos financieros (seguimiento de las negociaciones sobre el BREXIT), además, se hizo mención del BREXIT en el informe de gestión como incertidumbre que tiene impacto en el sector hotelero español que tiene una fuerte dependencia del mercado británico.	-
	2020		-	-

		AMADEUS IT GROUP		
		MELIA HOTELS INTERNATIONAL	-	-
	2021	AMADEUS IT GROUP	-	-
		MELIA HOTELS INTERNATIONAL	-	-
TEXTIL	2019	INDITEX	NOTA19: información sobre naturaleza y nivel de riesgo • Riesgos relativos al BREXIT: posibles cambios en el entorno normativo en el que opera el grupo en el Reino Unido.	-
	2020	INDITEX	NOTA19: información sobre naturaleza y nivel de riesgo • Riesgos relativos al BREXIT: riesgo no significativo.	-
	2021	INDITEX	NOTA 19: información sobre naturaleza y nivel de riesgo • Riesgos relativos al BREXIT: han tomado los procedimientos administrativos y contables necesarios.	-
AUTOMOCION	2019	CIE AUTOMOTIVE	-, pero ha hecho mención en el informe de gestión como incertidumbre geopolítica en la evolución del negocio.	-
	2020	CIE AUTOMOTIVE	-	-
	2021	CIE AUTOMOTIVE	-	-

Fuente: Elaboración propia con datos de CNMV

Anexo 2: Mención del efecto del COVID-19 en las memorias e informes de auditoría de las cuentas individuales:

Sector	Ejercicio	Empresa	Mención del COVID-19 en la memoria	Mención del COVID-19 en el informe de auditoría
Transporte	2019	AENA SME SA	-	-
		ICAG	-	-
	2020	AENA SME SA	<p>NOTA 2: Bases de presentación: aspectos críticos de la valoración y estimación: Incertidumbre relacionada con la evolución de la pandemia, pero, en ningún caso se pondrá en riesgo la aplicación del principio de empresa en funcionamiento dada su solvencia financiera.</p> <p>NOTA 3: Distribución/aplicación del resultado: dejar en suspenso la propuesta de distribución de dividendo.</p> <p>NOTA 4: Normas de registro y valoración: modificación el espacio temporal de procedimiento de las pruebas de deterioro hasta 2-27.</p> <p>NOTA 5: Gestión de los riesgos operativos y financieros: riesgos derivados de la pandemia (riesgo operacional, de liquidez, sanitario, de explotación).</p> <p>NOTA 7: inmovilizado material: ningún ajuste.</p> <p>NOTA 11: Inversiones en empresas del grupo:</p>	Cuestión clave: Identificación de indicadores de deterioro

		<p>registrar un deterioro relacionado con la pandemia.</p> <p>NOTA 15 Deudas financieras aumento de la ratio del endeudamiento superando la ratio máxima permitida en algunos contratos de financiación.</p> <p>NOTA 29: Hechos posteriores al cierre: impacto del RD ley 35/2-2- de apoyo del sector turístico, respuesta del ICAC en 2-21 en cuanto al tratamiento contable del arrendamiento por causa de medidas del gobierno.</p>	
	IAG	<p>NOTA 2: Bases de presentación de las cuentas anuales: escenario pesimista que impacta el principio de empresa en funcionamiento.</p> <p>NOTA 3: Aplicación de resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dividendos: retirar la propuesta de pagar dividendo complementario. <p>NOTA 6: Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo: prueba de deterioro.</p> <p>Notas a las cuentas consolidadas:</p> <p>7. Gastos y cifras de persona: ERTE</p> <p>11 Dividendos: retirar la</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. • Cuestiones clave de auditoria (riesgo de no recuperabilidad de valores)

		32. Subvenciones y ayudas públicas: ERTE 34. hechos posteriores a la fecha del balance.	
2021	AENA SME SA	<p>NOTA 2: bases de presentación de cuentas anuales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aspectos críticos de la valoración y estimación de incertidumbre: teniendo en cuenta el impacto del COVID-19, no se esperan cambios significativos en las estimaciones. <p>NOTA 4: Normas de registro y valoración:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ampliación del periodo de proyección hasta 2-27. <p>NOTA 5: Gestión de los riesgos operativos y financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Riesgos derivados del COVID-19, riesgo operacional, de liquidez, sanitario y de explotación: • Implementar mecanismos de gestión de riesgos <p>NOTA</p> <p>NOTA 7: Inmovilizado material:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tener en cuenta el impacto para determinar el valor razonable. 	Cuestión clave de auditoría: identificación de indicadores de deterioro de valor de los activos no corrientes debido a la pandemia.

			<p>NOTA 11: Inversiones en empresas del grupo: revertir el deterioro.</p> <p>NOTA 12: operaciones y saldos con partes vinculadas: Acuerdo para reducir la anualidad.</p> <p>NOTA15: Deudas financieras: aumento del endeudamiento.</p>	
		IAG	<p>NOTA 2: Bases de presentación de las cuentas anuales: principio de empresa en funcionamiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El grupo ha conseguido financiar todos los aviones entregados; • Tres escenarios en los que se cumplen las cláusulas financieras. <p>NOTA 7: Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo (Prueba de deterioro teniendo en cuenta los riesgos del COVID-19).</p>	<p>Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. Cuestiones clave de auditoria: riesgo de recuperabilidad de las inversiones en empresas del grupo.</p>
TURISMO	2019	AMADEUS IT GROP	Ninguna, pero mención en el informe de gestión en previsión de evolución del negocio.	-
		MELIA HOTELS INTERNATIONAL	Ninguna mención en la memoria, y única mención en el informe de gestión en las perspectivas de 2-2-.	-
	2020	AMADEUS IT GROUP	<p>NOTA 2: Bases de presentación de cuentas anuales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fondo de maniobra positivo por las medidas adoptadas. 	Párrafo de énfasis: no se ha modificado la opinión respecto a la situación de la pandemia

		<p>NOTA 6: Impactos del COVID-19:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incremento del riesgo de crédito; • Posibles deterioros, dudas significativas que afectan a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. <p>NOTA 11: Clientes por prestación de servicios y proveedores (riesgo de cobro). Además, en el informe de gestión se menciona en la NOTA 4 en las revisiones de evolución del negocio.</p>	
	<p>MELIA HOTELS INTERNATIONAL</p>	<p>NOTA 3: aplicación de resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cancelación de la propuesta de distribución de dividendos de 2019, sin proceder a la propuesta de 2020. <p>NOTA 5: Impactos del COVID-19:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Medidas preventivas; Estimación del valor recuperable en un periodo de 2020 a 2030; • Acciones para hacer frente a los riesgos. <p>NOTA 6: políticas de gestión de riesgos financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incremento de la deuda. <p>NOTA 10: Instrumentos financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registrar dividendos de empresas del grupo para fortalecer la solvencia. 	<p>Cuestiones clave de auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Test de deterioro de activos asociados a la actividad hotelera; • Valoración de la inversión neta en empresas del grupo y asociadas; • Situación de liquidez.

		<p>NOTA 11: Activos corrientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impacto en la disminución de las concesiones. <p>NOTA14: Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En las remuneraciones pendientes a pagar, la disminución proviene de la aplicación del ERTE. <p>NOTA 17: la subvención por la aplicación del ERTE, y reducción de jornada de trabajo.</p>	
2021	AMADEUS IT GROUP	<p>NOTA 2: Bases de presentación de cuentas anuales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fondo de maniobra positivo por las medidas adoptadas. <p>NOTA 6: Impactos de COVID-19:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incremento del riesgo de crédito; • Posibles deterioros; • Decisión de no distribuir los beneficios de 2020 y 2021; • Aplicación del principio de empresa en funcionamiento. <p>NOTA 11: clientes por prestación de servicios y proveedores:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Riesgo de cobro. 	Párrafo de énfasis: no se ha modificado la opinión respecto a la situación de la pandemia.

		MELIA HOTELS INTERNATIONA L	<p>NOTA 3: Aplicación de resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No propondrá la distribución de dividendos. <p>NOTA 5: Impacto del COVID-19.</p> <p>NOTA 6: Política de gestión de riesgos financieros.</p> <p>NOTA 10: Instrumentos financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registrar dividendos de empresas del grupo para fortalecer la solvencia. 	<p>Cuestiones clave de auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Test de deterioro de activos asociados a la actividad hotelera; • Valoración de la inversión neta en empresas del grupo y asociadas; • Situación de liquidez.
TEXTIL	2019	INDITEX	<p>NOTA 10: Existencias: provisión de inventario. Hechos posteriores: han registrado una provisión, sin embargo, en el informe de gestión se mencionó:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las colecciones iniciales Primavera-Verano que han sido muy bien recibidas por los clientes. • El Covid-19 está teniendo un impacto muy significativo. • El negocio online continúa desarrollándose con normalidad en todos los mercados. <p>La cadena de aprovisionamiento continúa operando con normalidad debido a la flexibilidad del modelo de negocio.</p>	<p>Cuestiones clave de auditoría: valoración de existencias</p>
	2020	INDITEX	<p>NOTA 2: base de presentación:</p>	<p>Cuestiones clave de auditoría: valoración de existencias, sistemas de tecnología de la</p>

			<p>Aspectos críticos de valoración y estimación de la incertidumbre:</p> <ul style="list-style-type: none"> • impactos del COVID-19, a pesar del confinamiento la flexibilidad del modelo de negocio ha sido clave. <p>NOTA 4: Normas de registro y valoración, incertidumbre relacionada con el cálculo del valor recuperable.</p> <p>NOTA 10: Existencias (provisión por inventario).</p> <p>NOTA 19: información sobre naturaleza y nivel de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incremento del riesgo de crédito. 	información (verificar adecuado funcionamiento en remoto)
	2021	INDITEX	<p>NOTA 2: base de presentación (impacto del COVID-19).</p> <p>NOTA 4: Normas de registro y valoración, incertidumbre relacionada con el cálculo del valor recuperable.</p> <p>NOTA 12: provisiones a largo plazo, como consecuencia de las condiciones extraordinarias la empresa en 2020 recibió un descuento comercial de un proveedor que ha revertido en 2021.</p>	-
AUTOMOCION	2019	CIE AUTOMOTIVE	-	-

2020	CIE AUTOMOTIVE	<p>NOTA 1: información general, impacto de COVID-19:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Paralización industrial global que ha afectado de forma directa a la producción y venta de automóviles. <p>NOTA 2: base de presentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deterioro de valoración de las participaciones en empresas del grupo: ninguna modificación respecto a la recuperabilidad del valor. <p>NOTA 13: debidos y partidas a pagar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nuevos contratos de financiación. <p>NOTA 27: gestión de riesgo financiero:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Liquidez suficiente; • Riesgo controlado. 	-
2021	CIE AUTOMOTIVE	<p>NOTA 1: Actividad afectada por la pandemia de COVID-19 debido a las tensiones en la cadena de suministro.</p> <p>NOTA 13: Pasivos financieros a coste amortizado, no queda ningún saldo pendiente de devolución a las instituciones de financiación.</p> <p>NOTA 27: la reserva de liquidez es suficiente.</p>	-

Fuente: Elaboración propia con datos de CNMV

Anexo 3: Mención de la Guerra en las memorias e informes de auditoría de las cuentas individuales:

Sector	Ejercicio	Empresa	Mención de la guerra en la memoria	Mención de la guerra en el informe de auditoría	Fecha de emisión del informe de auditoría
Transporte	2021	AENA SME SA	-	-	22 de febrero
		IAG	-	-	2 de marzo
Turismo	2021	AMADEUS IT GROUP	-	-	24 de febrero
		MELIA HOTELES INTERNACIONAL	-	-	28 de febrero
Textil	2021	INDITEX	<p>NOTA 19: información sobre naturaleza y nivel de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> Riesgo país: el conflicto bélico en Ucrania ha obligado a suspender temporalmente las operaciones del Grupo Inditex en Ucrania. <p>NOTA 20: Otra información (Hechos posteriores): con fecha de 5 de marzo de 2022 comunicó la suspensión de sus actividades en Rusia.</p>	-	16 de marzo

automoción	2021	CIE AUTOMOTIVE	-	-	25 de febrero
------------	------	-------------------	---	---	------------------

Elaboración propia con datos de CNMV