



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Máster

EFECTOS DEL COVID-19 EN LA FORMULACIÓN, VERIFICACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES Y EN EL TRABAJO DE AUDITORÍA

Autora

EVELYN ALEJANDRA HERNÁNDEZ CUNALATA

Directora

REBECA HERRERO MORANT

FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA
MÁSTER UNIVERSITARIO DE AUDITORÍA
2019-2020

AGRADECIMIENTOS

A pesar de los momentos difíciles que hemos pasado me gustaría agradecer a las personas que me han ayudado y colaborado a su manera para que este dossier sea un poco mejor.

A nivel profesional, dar las gracias, en primer lugar, a Rebeca Herrero Morant, mi tutora del TFM, por guiarme cuando no sabía ni por dónde empezar y que sin ella no hubiera sido posible concluir con el trabajo. A José María Carnicer (tutor de mis prácticas en la empresa Castellero Auditores, S.L.P) y Alejandra Valiente, profesores de Auditoría. Si no hubiera sido por su plena disposición, disponibilidad y documentación facilitada, a pesar de ser una época muy complicada a nivel laboral, no hubiera sido posible completar los apartados correspondientes en el ámbito de auditoría.

A nivel personal, agradecer a mi familia por su apoyo incondicional desde que empecé este gran camino académico, que sin su ayuda emocional y económica no hubiese sido posible culminar una etapa más de mi vida.

Para finalizar, motivar a todas las personas a perseguir sus sueños con la siguiente cita:

*“Para cumplir un sueño se necesita
desearlo, soñarlo y trabajar
para que así suceda”
(Alva Villatoro)*

RESUMEN

En este trabajo se pretende realizar una observación y análisis de cómo la declaración del estado de alarma debido a la emergencia sanitaria mundial por el COVID-19 ha afectado, por un lado, al *Proceso de la Formulación, Verificación y Aprobación de las Cuentas Anuales* y, por otro lado, al *Trabajo de Auditoría* como a la Auditoría en general. Se ha seleccionado este tema porque se considera oportuno e importante conocer los cambios que se han producido a causa de dicho suceso.

Para realizar este análisis se ha observado la normativa vigente (esencialmente, Ccom, LSC, LAC, RRM y NIA-ES) que regula los *Procedimientos, la Obligación de Elaborar las Cuentas Anuales* a lo largo de un ejercicio económico y su *Verificación*; la doctrina que se han considerado oportuna para comprender mejor dichos temas; así como la incidencia en esta materia de los Reales Decretos Ley que se han promulgado recientemente a causa de la declaración del estado de alarma con medidas urgentes de distinto índole para hacer frente a los efectos del COVID-19.

Palabras claves: Cuentas Anuales, Formulación, Verificación, Aprobación, Auditoría, Estado de Alarma, COVID-19

ABSTRACT

This dissertation aims to carry out an observation and analysis of how the declaration of the state of alarm due to the world health emergency by COVID-19 has affected, on the one hand, the *Process of Formulation, Verification and Approval of the Annual Accounts* and, on the other hand, to the *Audit Assignment* as to the Audit in general. This topic has been selected because we believe it is convenient and important to know the changes that have taken place due to this success.

To perform this analysis we have observed the current regulations (Ccom, LSC, LAC, RRM and NIA-ES) that regulate the *Procedures, the Obligation to Prepare the Annual Accounts* throughout a fiscal year and their *Verification*; the doctrine that has been considered appropriate to better understand these issues; as well as the incidence in this matter of the Royal Decree Laws that have been recently promulgated due to the declaration of the state of alarm including urgent measures of different types to face the effects of COVID-19.

Keywords: Annual Accounts, Formulation, Verification, Approval, Audit, State of Alarm, COVID-19

ÍNDICE

| | | |
|--------|---|----|
| 1. | INTRODUCCIÓN..... | 1 |
| 2. | METODOLOGÍA..... | 2 |
| 3. | PREÁMBULO | 4 |
| 4. | PROCEDIMIENTOS A SEGUIR PARA LA APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES EN LAS SOCIEDADES DE CAPITAL | 5 |
| 4.1. | FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES | 5 |
| 4.2. | VERIFICACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES | 7 |
| 4.3. | APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES | 8 |
| 5. | ACONTECIMIENTOS RECIENTES..... | 11 |
| 6. | IMPACTO DEL COVID-19 EN LA FORMULACIÓN, VERIFICACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES | 12 |
| 6.1. | FUNCIONAMIENTO DE LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO DE LAS ENTIDADES PRIVADAS (INCLUIDAS LAS SOCIEDADES MERCANTILES) 15 | |
| 6.1.1. | Formulación de las cuentas anuales..... | 15 |
| 6.1.2. | Verificación de las cuentas anuales | 16 |
| 6.1.3. | Aprobación de las cuentas anuales | 17 |
| 6.2. | REUNIONES..... | 18 |
| 6.2.1. | Acuerdos..... | 19 |
| 6.2.2. | Acta notarial | 19 |
| 7. | IMPLICACIÓN DEL COVID-19 EN LA AUDITORÍA | 20 |
| 7.1. | EFFECTOS EN EL TRABAJO DEL AUDITOR | 20 |
| 7.1.1. | Comunicación con la entidad auditada..... | 20 |
| 7.1.2. | Reuniones con el órgano de administración | 21 |
| 7.1.3. | Auditoría de estados financieros de grupos..... | 22 |
| 7.1.4. | Nuevos riesgos en el trabajo de auditoría..... | 22 |
| 7.1.5. | Aumentos de los procedimientos de auditoría..... | 25 |
| 7.1.6. | NIA-ES en el trabajo de auditoría | 26 |
| 7.2. | EFFECTOS EN LA AUDITORÍA | 27 |
| 7.2.1. | Hechos posteriores..... | 27 |
| 7.2.2. | Principio de empresa en funcionamiento..... | 28 |
| 7.2.3. | Información en la memoria..... | 28 |

| | |
|--|----|
| 7.2.4. Informe de auditoría | 29 |
| 8. ANÁLISIS EMPÍRICO..... | 33 |
| 9. CONCLUSIONES..... | 37 |
| 10. BIBLIOGRAFÍA..... | 39 |
| 10.1. LIBROS, CAPÍTULOS DE LIBRO, ARTÍCULOS Y OTRAS FUENTES DOCTRINALES | 39 |
| 10.2. CONFERENCIAS..... | 40 |
| 10.3. NORMATIVA | 41 |
| 10.4. WEBGRAFÍA | 41 |
| 11. ANEXOS..... | 43 |
| 11.1. ANEXO I. EJEMPLO NOTAS Y PÁRRAFOS COVID-19 DEL ICJCE... 43 | |
| 11.2. ANEXO II Resumen de los impactos del COVID-19 en las NIA-ES | 44 |

ABREVIATURAS

| | |
|---------------|--|
| AMRA | Aspecto más Relevante de Auditoría |
| BOICAC | Boletín Oficial del ICAC |
| BORME | Boletín Oficial del Registro Mercantil |
| CCA | Cuestiones Clave de la Auditoría |
| CCAA | Cuentas Anuales |
| Ccom | Código de Comercio |
| Cfr. | Confróntese |
| CNMV | Comisión Nacional de Mercado de Valores |
| ECPN | Estado de Cambios en el Patrimonio Neto |
| EFE | Estado de Flujos de Efectivo |
| EINF | Estados de Información No Financiera |
| EIP | Entidades de Interés Público |
| ICAC | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas |
| IG | Informe de Gestión |
| LAC | Ley de Auditoría de Cuentas |
| LSC | Ley de Sociedades de Capital |
| NIA-ES | Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España |
| NRV | Normas de Registro y Valoración |
| PGC | Plan General Contable |
| PyG | Pérdidas y Ganancias |
| RDL | Real Decreto Ley |
| REA Auditores | El Registro de Economistas Auditores |
| RM | Registro Mercantil |
| ROAC | Registro Oficial de Auditores de Cuentas |
| RRM | Reglamento del Registro Mercantil |
| VNR | Valor Neto de Realización |

1. INTRODUCCIÓN

Todos los empresarios están obligados a llevar una contabilidad ordenada, que en el caso de los empresarios sociales conlleva la elaboración de unos estados financieros obligatorios que deberán presentarse y depositarse en el Registro Mercantil, a estos documentos se les denominarán cuentas anuales.

Las cuentas anuales están compuestas por el Balance de Situación, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Efectivo y la Memoria e Informe de Gestión, sí procede. Estas cuentas anuales presentan distintos momentos tras el cierre del ciclo contable de la sociedad, que son:

- Elaboración o Formulación de las cuentas anuales
- Legalización de los libros contables
- Verificación de las cuentas anuales
- Aprobación de las cuentas anuales
- Depósito de las cuentas anuales.

Dentro del proceso de Verificación antes señalado, se encuentra el trabajo de Auditoría, rama que se encarga, como el propio nombre indica, en verificar y auditar que las cuentas anuales entregadas al auditor se encuentran elaboradas con la correspondiente norma vigente (PGC/2007) y con la claridad suficiente para reflejar la imagen fiel de la sociedad.

Este proceso tan habitual durante el primer semestre del año para la gran mayoría de sociedades españolas se ha visto afectado en gran medida por la declaración del estado de alarma. Teniendo esto en cuenta, a lo largo del trabajo, tras exponer la situación normal para las sociedades mercantiles, pasaremos a explicar cómo se ha modificado el proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales, así como el trabajo del auditor.

2. METODOLOGÍA

Toda elaboración de un trabajo final de máster requiere el establecimiento de la metodología que permita con un espíritu crítico, alcanzar los objetivos de la investigación. En este caso, para realizar este trabajo, primero se ha seleccionado una asignatura que se encuentre dentro del programa del máster de auditoría, en este caso, la asignatura de Derecho civil, mercantil y de sociedades. Posteriormente, se ha intentado elegir un tema que estuviera ligado a la auditoría de cuentas. Teniendo esto en cuenta, se ha considerado interesante realizar un dossier de cómo los efectos del COVID-19 alcanzan a los distintos momentos del proceso formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales y a la auditoría en general.

Se considera oportuno estudiar este tema ya que la situación de la emergencia sanitaria a causa del COVID-19 tiene un efecto mundial. Situación por la que, en España, obligó al Gobierno a declarar el estado de alarma y con ello a tener que actuar de forma inmediata y tomar medidas urgentes para combatir los efectos del COVID-19 y así proteger la salud y la seguridad de los ciudadanos (medidas económicas y sociales). Varias de las medidas que se han aprobado a partir de la declaración del estado de alarma se estudiarán más adelante, especialmente el RDL 08/2020, RDL 11/2020 y RDL 19/2020 en los que tratan varios puntos que se desarrollaran a lo largo de este trabajo.

En segundo lugar, cabe indicar el método científico que se ha seguido para la elaboración de este trabajo. En este caso, además de una atenta observación de la realidad y de los acontecimientos más recientes, se ha estudiado con detenimiento las normas respecto a las cuestiones objeto del trabajo, así como las recomendaciones que han ido emitiendo los distintos organismos. También ha sido imprescindible, para una correcta interpretación de las fuentes que acabamos de mencionar, el estudio de los trabajos doctrinales más recientes en la materia.

Con todo ello, el resultado de nuestro trabajo se va a ejecutar en la elaboración de este dossier, el cual se va a dividir en las siguientes partes:

Primero, desarrollaremos quiénes están obligados a llevar una contabilidad, así como quiénes deberían elaborar las cuentas anuales. Se explicará que documentos corresponden

a las cuentas anuales, cuales son obligatorios, cuales se deberán presentar de forma normal o de forma abreviada y, sobre todo, en que normativa nos basamos para desarrollar todo esto.

Segundo, se desarrollará un análisis teórico de los distintos momentos de los procesos de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales. Esta cuestión será la base esencial a la hora de elaborar un análisis empírico, ya que se considerarán los distintos casos que nos podemos encontrar actualmente según en qué punto del proceso se encontrará la sociedad.

Seguidamente se incorporará el análisis de los Reales Decretos Ley que el Gobierno ha incorporado y se explicarán los objetivos y los aspectos claves de aquellos concretos que se han tenido en cuenta para elaborar este trabajo.

Posteriormente se incorporará al trabajo los efectos que han tenido los Reales Decretos vigentes sobre los distintos momentos en los procesos de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales, antes desarrollados. Luego se incorporará un análisis de qué implicaciones presenta el COVID-19, tanto en el trabajo del auditor (teniendo en cuenta los riesgos que se puede encontrar y los procedimientos de auditoría que pueden variar), como en la auditoria en general (redacción, informe de auditoría, hechos posteriores, información que se debería relevar, etc.).

Para finalizar, se realizará un análisis empírico, en el cual se desarrollará como el efecto del COVID-19 afecta a la formulación, verificación y aprobación de cuentas anuales en distintos escenarios, ya que, el ejercicio económico de una entidad no tiene por qué coincidir con el del resto de entidades, es decir, no todas las sociedades cierran su ciclo contable a 31 de diciembre. Por lo tanto, no es lo mismo que la declaración del estado de alarma se haya producido cuando una sociedad haya finalizado el plazo de formulación de cuentas anuales que cuando una entidad aún no hubiera finalizado el plazo de formulación de cuentas anuales.

Finalmente, para concluir se incorporará una breve conclusión de todo lo que se ha analizado, estudiado y desarrollado a lo largo del trabajo.

3. PREÁMBULO

El Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (en adelante Ccom) recoge el deber de los empresarios a llevar una contabilidad ordenada y adecuada de su actividad económica (art. 25.1 de la citada norma). Así mismo, el 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) recoge la obligación de los administradores de formular las cuentas anuales al cierre de cada ejercicio (en su art. 253), que generalmente es a 31 de diciembre de año natural, salvo que se indicara fecha contraria. En estas se reflejará la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de una empresa. Y, el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (en adelante RRM), recoge los plazos y requisitos que deben cumplir las cuentas anuales para la legalización de sus libros contables (diario, inventarios, actas, registro de socios, entre otros), depósito, publicidad, y cualquier otra función que le atribuya las leyes (Broseta, M., 2018).

Las cuentas anuales se encuentran integradas por el Balance de Situación, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (PyG), el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN), el Estado de Flujos de Efectivo (EFE) y la Memoria, a los que se puede añadir el Informe de Gestión, en los casos que proceda, y la aplicación del resultado. Todos estos documentos deberán ser elaborados o, en su caso, revisados y firmados por el empresario o por todos los administradores de la sociedad. Si faltase alguna firma, deberá expresarse en cada documento en el que falte añadiendo la causa que lo justifica. La normativa dedicada a las cuentas anuales las encontramos en los art. 34 a 49 Ccom y arts. 253 y ss. LSC (Alcover, G., 2011).

Destacar que la LSC permite a ciertas empresas de pequeñas dimensiones la presentación de cuentas abreviadas (Balance de Situación y Cuenta de PyG), y por lo cual no están obligadas a presentar ECPN, EFE, Memoria, ni Informe de Gestión, pero si pueden formular ECPN y Memoria abreviada. Las sociedades podrán presentar el Balance de Situación y el ECPN abreviado cuando durante dos ejercicios consecutivos no sobrepase dos de los tres límites interpuestos en el art. 257 LSC (que el total de los activos no supere los cuatro millones, que el importe neto de la cifra de negocios no supere los ocho

millones y que el número medio de empleados en el ejercicio no supere los cincuenta). Así mismo, cabe destacar que aquellas empresas que presenten el Balance normal pueden presentar la Cuenta de PyG abreviado, siempre y cuando no supere durante dos años consecutivos dos de los tres criterios que establece el art. 258 LSC (el total de activo no debe superar los once millones cuatrocientos mil, la cifra neta de negocios no debe superar los veintidós millones ochocientos mil euros y el número de empleados no debe superar los doscientos cincuenta).

4. PROCEDIMIENTOS A SEGUIR PARA LA APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES EN LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

4.1. FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

Como bien se ha indicado anteriormente, las cuentas anuales de las sociedades de capital serán realizadas por los administradores, para lo cual, la ley establece un plazo máximo de tres meses para formular dichas cuentas a contar desde el cierre de cada ejercicio. Además de las cuentas anuales y el Informe de Gestión, *“se incluirá cuando proceda el estado de información no financiera y la propuesta de aplicación del resultado, así como en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidado”*, estos documentos deberán ser firmados por todos los administradores y *“si faltase la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa”* (art. 253 LSC).

Los documentos deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad, de conformidad con la LSC y con lo previsto en el Ccom. Cabe destacar que la estructura y contenido de los documentos de las cuentas anuales se ajustarán a los modelos aprobados reglamentariamente en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC). Por otro lado, también elaborarán un Informe de Gestión, documento donde se debe detallar la situación actual de la sociedad, su evolución y su proyección futura, analizando los riesgos e incertidumbres a los que se puede enfrentar, las actividades de investigación y desarrollo, las operaciones con acciones propias y otras cuestiones (art. 262 LSC).

Así mismo, se deberá elaborar la propuesta de aplicación de resultado ajustándose a lo que se establece en la normativa. En este caso, primero debe dotarse un diez por ciento del beneficio a reserva legal, con un máximo del veinte por ciento del capital social, dotar a reservas estatutarias, dotar reservas voluntarias si existieran, o exclusivamente el de compensar pérdidas si procediera, una vez cubiertas las necesidades indicadas, el resultante será repartible como consideren los administradores teniendo en cuenta los dividendos privilegiados de las acciones o participaciones privilegiadas o sin voto.

En relación con la legalización de los libros el art. 27.2 Ccom establece que los libros obligatorios que se deben llevar al Registro Mercantil (en adelante RM) del lugar donde tuviera su domicilio social *“serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio”*.

Por último, recordar que la falta de formulación de las cuentas anuales por los administradores se considera como negligencia, y el incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales dentro del plazo establecido dará lugar a una sanción contra la sociedad por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) (art. 283 LSC).

Es más, si transcurrido un año desde la fecha de cierre de ejercicio la entidad no deposita las cuentas anuales en el RM debidamente aprobadas, el RM procederá al *“cierre del registro por falta de depósito de cuentas”*, lo que implica que no se inscribirá ningún documento presentado con posterioridad hasta que no se produzca dicho depósito (art. 378 RRM). *“Se exceptúan los títulos relativos al cese o dimisión de Administradores, Gerentes, Directores generales o Liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y al nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la Autoridad judicial o administrativa”* (art. 378 RRM). Cabe destacar que, si las cuentas anuales no se hubieran depositado por no estar aprobadas por la junta general, no conllevará al cierre registral cuando se acredite mediante certificación del órgano de administración la falta de aprobación o mediante una copia del acta notarial de la junta general en la que conste la no aprobación de las cuentas anuales, siempre y cuando se presente al RM antes de que transcurra el año estipulado anteriormente.

4.2. VERIFICACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

Las cuentas anuales, y en su caso, el Informe de Gestión, deberán ser verificadas por un experto independiente, al que se le conoce como auditor de cuentas externo (art. 263 LSC). No obstante lo anterior, no todas las sociedades deben ser sometidas a esta revisión obligatoria de cuentas, quedan excluidas las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos cumplan con dos de los tres requisitos del art. 263.2 LSC (el total de activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros, el importe neto de la cifra de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros y el número medio de empleados en el ejercicio no supere los cincuenta). Aun así, las sociedades también pueden someter sus cuentas a auditoría voluntariamente o cuando algún/os socios que representen el 5% del capital social lo soliciten dentro de los tres meses desde el cierre del ejercicio (art. 265.2 LSC). A este último acto se le conoce como la designación de auditor por el socio minoritario, la cual se produce, como bien se ha dicho anteriormente, cuando un socio minoritario o varios socios, con al menos el 5% del capital social, deseen ejecutar su derecho de obtener información para conocer la situación de la sociedad y el resultado de la gestión del órgano de administración, por lo que solicitará al RM la designación de un auditor cuentas de la lista de auditores inscritos en el ICAC¹ para la verificación de las cuentas anuales en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio a auditar (Morales, M., 2019).

El objetivo de esta revisión es comprobar que la sociedad refleja la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera en sus cuentas anuales, aplicando las normas vigentes para su realización; así como, verificar que el Informe de Gestión concuerda con la información facilitada en las cuentas anuales.

¹ Según el art. 355 RRM. En enero de cada año, el ICAC enviará al RM Central una lista de todos los auditores inscritos en el registro oficial a 31 de diciembre del año anterior. En esta lista deberá figurar por orden “alfabético y numerados, el nombre y apellidos o la razón social o denominación de los auditores de cuentas, así como su domicilio, que necesariamente deberá radicar en la circunscripción registral a que se refiera dicha lista”. El RM Central remitirá a cada RM “la lista correspondiente a su circunscripción y publicará en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» el día y la hora del sorteo público para determinar en cada circunscripción el orden de nombramientos”. Una vez realizado el sorteo, se publicará en el BORME (Boletín oficial del Registro Mercantil) la letra del alfabeto que determina el orden de los nombramientos y dicho orden empezará a efectuarse a partir del primer día hábil del mes siguiente de la publicación y se mantendrá hasta que entre en vigor el correspondiente al año siguiente.

Destacar que el ejercicio y las funciones de la auditoría de cuentas se regulan en la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC). Los auditores serán nombrados por la Junta General de la sociedad antes del cierre del ejercicio a auditar, dicho nombramiento no podrá ser inferior a tres años ni mayor de nueve (art. 264 LSC en relación con el art. 22 LAC). Si la sociedad no ha nombrado a los auditores al cierre del ejercicio, se podrá solicitar un auditor en el RM del domicilio social (art. 265.1 LSC). Los auditores no podrán ser revocados sin causa justa (hay que tener en cuenta que la ley no establece pautas para evidenciar causa justa) antes de la extinción de su período de nombramiento (art. 264.3 LSC). Además, si concurriese dicha causa y la junta no los hubiese revocado, la Ley establece que los administradores y las personas designadas en el art. 265 LSC podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad la revocación del nombramiento del auditor (tanto el nombramiento de la junta general como el nombrado por el RM). Dicha solicitud podrá también ser realizada por el ICAC (art. 266 LSC, art. 153.3 RRM, arts. 22 y 40.4 LAC). El auditor dispondrá un plazo mínimo de un mes, desde que los administradores le entregasen las cuentas anuales firmadas (art. 270.1 LSC), para comprobar que toda la información que presenta la empresa es válida y adecuada, para así, poder emitir un informe de auditoría con una opinión no modificada, modificada o denegada.

Por último, destacar que el auditor para obtener una evidencia adecuada y suficiente para poder emitir su opinión en el informe de auditoría, desarrollará su trabajo profesional bajo las normas de auditoría que se encuentran reguladas en la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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 (en adelante NIA-ES).

4.3. APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

El siguiente procedimiento respecto de las cuentas anuales es su aprobación. Las mismas, después de ser sometidas a revisión, voluntaria u obligatoria, deberán ser aprobadas o rechazadas por la junta general ordinaria (arts. 164 y 272 LSC). Para ello se celebrará una junta general ordinaria en la que se pretende, además de aprobar las cuentas anuales, tratar sobre la gestión social y la aplicación o distribución del resultado del ejercicio. Dicha Junta debe celebrarse dentro de los seis primeros meses a computar desde el cierre del

ejercicio anterior, con los requisitos, plazos de convocatoria y publicidad de las mismas que recoge el art. 173 LSC.

La junta general será convocada por los administradores cuando consideren necesario o conveniente para los intereses de la sociedad, y en todo caso, cuando lo determine la ley y los estatutos (arts. 166 y 167 LSC), como es en este caso respecto a la aprobación de las cuentas anuales. Las juntas generales deben ser convocadas mediante anuncio publicitario en la página web de la sociedad. Si la sociedad no la tuviera inscrita y publicada, tal y como se indica en el art. 11 *bis* LSC, la convocatoria será publicada en el Boletín Oficial del Registro Mercantil (BORME) y en uno de los diarios de mayor circulación en la provincia en que esté situado el domicilio social. Además, con independencia de lo antes previsto, los estatutos podrán establecer que la convocatoria se realice por cualquier otro procedimiento de *“comunicación individual y escrita, siempre y cuando se asegure la recepción de la convocatoria por todos los socios en el domicilio designado al efecto o en el que conste en la documentación de la sociedad”* (art 173 LSC).

En la convocatoria se debe incluir el nombre de la sociedad, la fecha y hora de la reunión, el orden del día y el cargo de la persona o personas que realizan la convocatoria. La junta se celebrará, salvo disposición contraria de los estatutos, en el municipio donde la sociedad tenga su domicilio, de forma que si en la convocatoria no indicara el lugar de la reunión se entenderá que la junta ha sido convocada en el domicilio social de la entidad. Para realizar las convocatorias debe existir el plazo de al menos un mes para las sociedades anónimas y quince días para las sociedades de responsabilidad limitada. En el caso que se prevea una posible segunda convocatoria, las sociedades anónimas podrán hacer constar está en el anuncio de la convocatoria principal y deberá mediar un plazo de al menos veinticuatro horas (arts. 174 a 177 LSC).

Todos los socios de las sociedades limitadas tienen derecho a asistir a la junta general independientemente del número de participaciones que posean, en cambio, en las sociedades anónimas, los estatutos de la sociedad pueden exigir la posesión de un número mínimo de acciones para asistir a la junta (límite que nunca debe ser superior al uno por mil del capital social, tal y como señala el art. 179 LSC).

Por otro lado, cabe señalar que el art. 182 LSC indica que si en las sociedades anónimas los estatutos prevén la posibilidad de asistencia telemática a la junta se debe garantizar la identidad del accionista. Así mismo, en la convocatoria se *“describirán los plazos, formas y modos de ejercicio de los derechos de los accionistas previstos por los administradores para permitir el ordenado desarrollo de la junta. Los administradores podrán determinar que las intervenciones y propuestas de acuerdos que, conforme a esta ley, tengan intención de formular quienes vayan a asistir por medios telemáticos, se remitan a la sociedad con anterioridad al momento de la constitución de la junta. Las respuestas a los accionistas que ejerciten su derecho de información durante la junta se producirán por escrito durante los siete días siguientes a la finalización de la junta”* tal y como indica el señalado art. 182 LSC.

Para que la junta general ordinaria, en la que se aprueben las cuentas anuales, quede válidamente constituida, en las sociedades anónimas, en primera convocatoria se necesita la asistencia de al menos el veinticinco por ciento del capital suscrito con derecho de voto de los accionistas presentes o representados (destacar que los estatutos pueden fijar un quórum superior). En segunda convocatoria será válida con cualquiera que sea el capital concurrente en la junta (si los estatutos han establecido un quórum, este deberá ser inferior al establecido para la primera convocatoria) (art. 193 LSC).

Una vez la junta esté válidamente constituida, para la aprobación de los acuerdos, en este caso, para aprobar las cuentas anuales, la gestión social y la aplicación del resultado, se necesitará mayoría ordinaria de los votos emitidos por los socios².

Por último, tras la aprobación de las cuentas anuales más el informe de auditoría por la Junta General, los administradores procederán a su depósito en el RM en el plazo máximo de un mes a computar desde su aprobación. El RM verificará en un plazo de quince días

² Es posible que esta mayoría se amplíe por medio de acuerdo en los estatutos de la sociedad, teniendo como límite la unanimidad. En cualquier caso, entendemos por mayoría ordinaria en el caso de las sociedades limitadas como una mayoría simple de votos válidamente emitidos, sin computar los votos en blanco y siempre que la mayoría represente al menos un tercio del capital social (art. 198 LSC). En el caso de las sociedades anónimas se entenderá que se aprueba cuando se alcance una mayoría simple (un número mayor de votos a favor que en contra) de los votos que les corresponden a los accionistas presentes o representados (art. 201.1 LSC).

si la documentación presentada es la exigida por la Ley, si está debidamente aprobada por la Junta General y si consta de todas las firmas necesarias. Sí fuera así, quedará efectuado el depósito y se anotará el correspondiente asiento en el *Libro de depósitos de cuentas* y en la hoja de la sociedad depositante (art. 280.1 LSC y art. 368.2 RRM). Estos documentos depositados en el RM quedarán a disposición de cuantos quieran consultarlos durante un plazo de seis años (arts. 280 y 281 LSC).

5. ACONTECIMIENTOS RECIENTES

La crisis sanitaria mundial a raíz de la pandemia del COVID-19 ha obligado al Gobierno a tomar medidas urgentes y excepcionales para hacer frente a las posibles consecuencias que se pueden derivar tanto en el ámbito social como económico. Dichas medidas, en cuanto a la materia de nuestro trabajo, se recogen esencialmente en los siguientes Reales Decretos y Reales Decretos–Ley (en adelante RDL):

- RDL 6/2020, del 10 de marzo, en el que adopta medidas urgentes en el ámbito económico y para la protección de la salud pública.
- RDL 7/2020, del 12 de marzo, en el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.
- Real Decreto 463/2020, del 14 de marzo, por el que el Gobierno declara el estado de alarma para gestionar la situación de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. En él también se incluyen la *“limitación a la libertad de circulación, requisas temporales y prestaciones personales obligatorias y medidas de contención en el ámbito educativo, laboral, comercial, recreativo, o en lugares de culto”*.
- RDL 8/2020, del 17 de marzo, en el que se toman medidas extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. Cabe destacar que este RDL ha sido modificado en diversas ocasiones como trataremos a continuación.
- RDL 9/2020, del 27 de marzo, por el que se adoptan medidas complementarias, en el ámbito laboral, para paliar los efectos derivados del COVID-19.
- Real Decreto 476/2020, del 27 de marzo, en el que se prorroga el estado de alarma declarado el 14 de marzo en el Real Decreto 463/2020. Cabe destacar que tanto

en este Real Decreto como en el 463/2020 se incluyeron limitaciones a la libre circulación, con los efectos que supone a los trabajadores, empresas y ciudadanos.

- RDL 10/2020, del 29 de marzo, en el que se regula un permiso retribuido recuperable para los trabajadores de cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de las personas para combatir el COVID-19.
- RDL 11/2020, del 31 de marzo, en el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.
- RDL 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19.

6. IMPACTO DEL COVID-19 EN LA FORMULACIÓN, VERIFICACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

Para el desarrollo de este dossier nos centraremos en el RDL 8/2020, del 17 de marzo (en adelante, RDL 8/2020), en el RDL 11/2020, del 31 de marzo (en adelante, RDL 11/2020) y en el RDL 19/2020, de 26 de mayo (en adelante, RDL 19/2020) y en sus respectivas modificaciones que han sufrido desde la entrada en vigor.

Los objetivos del **RDL 8/2020** son reforzar la protección de los trabajadores, las familias y los colectivos más vulnerables; apoyar la continuidad en la actividad productiva; y reforzar la lucha contra la enfermedad.

El principal problema para las empresas a causa del estado de alarma, fue que estas no estaban preparadas para actuar en un entorno digital (para poder realizar el teletrabajo) por eso se tomaron varias medidas de apoyo para las PYMES³, así desde el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital se impulsó el Programa Acelera PYME para apoyar y acelerar el proceso de digitalización de las PYMES. Así mismo, se reforzó

³ PYMES. Pequeñas y Medianas Empresas.

las medidas para la protección de los deudores hipotecarios vulnerables con la introducción de una moratoria⁴ en el pago de las hipotecas y evitar la pérdida de la vivienda (arts. 7 a 16 de la citada norma) (Tapia, A., 2020 a).

También se incorporó apoyo público a la financiación empresarial mediante garantías de liquidez para sostener la actividad económica ante las dificultades a causa del COVID-19 (art. 29 y ss. de la citada norma). Para ello, por un lado se aprobó una línea de avales por cuenta del Estado para empresas y autónomos de hasta 100 millones para cubrir la renovación de préstamos como una nueva financiación por entidades de créditos; se amplió la capacidad de endeudamiento neto del Instituto de Crédito Oficial a través de las Líneas de ICO; y por último, para reforzar la liquidez de las empresas exportadoras, se reforzó “*la capacidad de la Compañía Española de Seguros de Crédito a la Exportación, S.A. Cía. de Seguros y Reaseguros (CESCE) para el aumento de la cobertura por cuenta del Estado de sus garantías*” (Tapia, A., 2020 b).

En relación con lo que nos concierne, el RDL 8/2020 estableció un conjunto de medidas extraordinarias aplicables al funcionamiento de los órganos de gobierno para las personas jurídicas de derecho privado (incluyendo las asociaciones, las sociedades civiles y mercantiles, las sociedades cooperativas y las fundaciones) y para las sociedades anónimas cotizadas (sociedades con valores admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión Europea) recogido en los arts. 40 y 41 respectivamente, de la citada norma.

Por otro lado, los objetivos del **RDL 11/2020** eran ampliar las medidas de carácter social dirigidas a los trabajadores, consumidores, familias y colectivos más vulnerables; poner en marcha medidas para reforzar la actividad económica; y medidas de ajuste del sector público para adaptar su funcionamiento a las necesidades actuales (como por ejemplo la

⁴ Entendemos por moratoria, la suspensión de la deuda hipotecaria durante un plazo estipulado. Durante el periodo de vigencia de la moratoria, la entidad acreedora no podrá exigir el pago de la cuota hipotecaria, ni de ninguno de los conceptos que la integran (amortización de capital o pago de intereses), ni íntegramente, ni en un porcentaje, ni el devengo de intereses (art. 14 de la citada norma).

financiación otorgada por las entidades territoriales). Y, sobre todo, corregir y modificar algunas disposiciones del RDL 8/2020 que no estaban especificadas con claridad.

Se aprobaron medidas para “*procurar la moratoria de la deuda arrendataria de la vivienda habitual para las personas en situaciones de vulnerabilidad económica a causa del COVID-19*”; se incorporaron nuevos programas de ayudas para contribuir a minimizar el impacto económico y social del COVID-19 en los alquileres de vivienda habitual; y se aprobó una línea de cobertura financiera para “*hacer frente a los gastos de vivienda por parte de los hogares que se encuentren en situaciones de vulnerabilidad social y económica como consecuencia de la expansión del COVID-19*” (tal y como se indica en su exposición de motivos). Además, se modificó el régimen de la moratoria de la deuda hipotecaria para la adquisición de la vivienda habitual que se estableció en el RDL 8/2020, e incorporo “*la moratoria a los créditos y préstamos no hipotecarios que mantengan las personas en situación de vulnerabilidad económica, incluyendo los créditos al consumo*” (Tapia, A., 2020 c).

En el RDL 11/2020 también se producen modificaciones e incluso aclaraciones sobre el funcionamiento de los órganos de gobierno que regulaba el RDL 8/2020. En este punto, cabe recordar que, si una disposición se ha visto afectada por las modificaciones introducidas, prevalecerá lo dispuesto en la norma posterior del mismo rango o superior, en este caso, el RDL 11/2020 o cualquier otra modificación posterior (como es el caso del RDL 19/2020 sobre el que hablaremos a continuación); mientras que las materias que no se hayan visto afectadas seguirá siendo regulada por el RDL 8/2020 (Tapia, A., 2020 d). Se recogen las señaladas modificaciones en la “*Disposición final primera. Modificación del 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 lo que nos concierne el **RDL 19/2020**, en su Disposición final octava, modifica el apartado tres y cinco del art. 40 del RDL 8/2020 sobre las medidas extraordinarias a las personas jurídicas de derecho privado, refiriéndose al plazo de formulación de cuentas y la junta general ordinaria, modificaciones que entraron en vigor el jueves 28 de mayo (Belmonte, P., 2020).

Una vez analizadas las distintas disposiciones que han tenido alguna incidencia sobre la formulación y la aprobación de las cuentas anuales pasamos a explicar cómo ha quedado regulada esta materia.

6.1. FUNCIONAMIENTO DE LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO DE LAS ENTIDADES PRIVADAS (INCLUIDAS LAS SOCIEDADES MERCANTILES)

En cuanto a las cuentas anuales, durante la crisis sanitaria actual nos podemos encontrar en distintos momentos de su proceso de elaboración formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales (Ramos, S., 2020).

6.1.1. Formulación de las cuentas anuales

A raíz del RDL 8/2020 y el RDL 11/2020, el plazo de los tres meses a contar desde el cierre del ejercicio por el que las sociedades estaban obligadas a formular las cuentas anuales *“ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, y, si fuera legalmente exigible, el informe de gestión, y para formular los demás documentos que sean legalmente obligatorios por la legislación de sociedades”* quedaba suspendido hasta que finalizará el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha (art. 40.3 de la citada norma, tal y como queda redactado por la Disposición final primera del RDL 11/2020).

Cabe destacar que será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo, así mismo, realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o pudiendo acogerse a la prórroga prevista en el siguiente apartado (art. 40.3 RDL 8/2020 y Disposición final primera RDL 11/2020) (Tapia, A., 2020 a; Hidalgo, R., 2020).

No obstante lo anterior, el nuevo RDL 19/2020 estipula que la obligación para formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social queda suspendido hasta el **1 de junio de 2020** (eliminando así la reanudación de los tres meses a contar a partir de que finalice el estado de alarma y volviendo a la redacción inicial del RDL 8/2020) reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde dicha fecha. Se mantiene en

vigor la formulación de las cuentas anuales que realicen los administradores durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo previsto o acogiéndose a la prórroga prevista en esta norma. Con este cambio, se pretende aportar una mayor seguridad jurídica, ya que se elimina un plazo dinámico y no uniforme, puesto que el grado de desescalada se entendía que variaría dependiendo según en qué comunidad autónoma se encuentre el domicilio social de la entidad (Belmonte, P., 2020). De esta forma se asume que se reactivará el tráfico jurídico social en una fecha exacta, el 1 de junio del 2020.

En relación con la legalización de los libros contables, los RDL que se han indicado anteriormente no han hecho mención alguna sobre esta cuestión, por lo que, en un primer momento los Registradores, a través de una nota informativa⁵ (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020), y más tarde, la propia Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública⁶ (la antigua Dirección General de Registros y Notariado), han realizado una interpretación de dichas normas. Según la cual relacionan la suspensión general de los plazos para la formulación de cuentas anuales con el límite para la legalización de libros, por lo cual, interpretan que también queda suspendido dicho plazo hasta que finalice el estado de alarma o sus prórrogas. Es decir, el plazo para la legalización de los libros contables se reanuda por cuatro meses a partir de dicha fecha o lo que es lo mismo hasta un mes siguiente al límite de la formulación de las cuentas anuales (Super Contable, 2019).

6.1.2. Verificación de las cuentas anuales

Al producirse una alteración temporal en la formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales causará de igual manera una influencia en la fecha de emisión del informe. Aunque cabe destacar que ni la LSC ni la LAC establecen unos plazos concretos o máximos para la realización del trabajo de auditoría y la emisión del informe, sin

⁵ Punto 21 de la Guía de Preguntas y Respuestas a raíz del COVID-19 de Registradores de finales de marzo, (Registradores, 2020).

⁶ Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, de 10 de abril de 2020, de consulta sobre el impacto que en relación a la legalización de los libros de empresarios resulta del art. 40 del RDL 8/2020.

embargo, estos plazos estarán predeterminados por la fecha de formulación y aprobación de las cuentas anuales (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020).

Por lo tanto, si la formulación de las cuentas anuales se hubiese producido antes de la declaración del estado de alarma o durante la vigencia del mismo, el plazo para su verificación contable, tanto si la auditoria fuera obligatoria como voluntaria, queda prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma (art. 40.4 RDL 8/2020 tal y como queda redactado tras la modificación por la Disposición final primera RDL 11/2020) (Fanjul, J.; Canteli, J. 2020).

6.1.3. Aprobación de las cuentas anuales

La junta general ordinaria para aprobar las cuentas anuales se reunirá dentro de los tres meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales, tal y como hemos señalado en el epígrafe 4.3 anterior. Si la convocatoria se hubiese publicado antes del estado de alarma y el día de reunión fuera durante esta declaración, *“el órgano de administración podrá modificar el lugar y la hora previstos para la celebración de la junta o revocar el acuerdo de convocatoria mediante anuncio publicado con una antelación mínima de cuarenta y ocho horas en la página web de la sociedad y, si la sociedad no tuviera página web, en el «Boletín oficial del Estado»”* (Tapia, A.; 2020 d). Si el órgano de administración opta por la revocación de la convocatoria, deberá proceder a nueva convocatoria dentro de los dos meses siguiente a el plazo para formular las cuentas anuales (arts. 40.5 y 40.6 RDL 8/2020, tal y como quedan redactados según la Disposición final primera RDL 11/2020 y la Disposición final octava del RDL 19/2020). Así pues, todas las entidades deberán tener sus cuentas anuales aprobadas y depositadas en el RM dentro de los diez primeros meses del ejercicio (Belmonte, P., 2020).

Cabe destacar que, en relación con la propuesta de aplicación del resultado, las sociedades mercantiles que habiendo formulado las cuentas anuales y convocado la junta general ordinaria a partir de la fecha de entrada en vigor de esta disposición, podrán sustituir la propuesta de aplicación del resultado por otra que se considere razonable siempre y cuando el órgano de administración justifique la nueva propuesta con base a la situación creada por el COVID-19 (Hidalgo, R, 2020). Además, este cambio deberá ir acompañado

por un escrito del auditor de cuentas en el que indique que no hubiera modificado su opinión de auditoría si hubiera conocido dicha propuesta en el momento de su firma. Si la junta general ordinaria ya estuviera convocada, el órgano de administración podrá retirar del orden del día la propuesta de aplicación del resultado a efectos de elaborar una nueva propuesta y aprobarla en junta general que deberá ser convocada dentro del plazo legal previsto para la celebración de la junta general ordinaria. *“La decisión del órgano de administración deberá publicarse antes de la celebración de la junta general ya convocada. La certificación del órgano de administración a efectos del depósito de cuentas se limitará, en su caso, a la aprobación de las cuentas anuales, presentándose posteriormente en el RM certificación complementaria relativa a la aprobación de la propuesta de aplicación del resultado”* (art. 40.6 bis RDL 8/2020, tal y como queda redactado según la Disposición final primera RDL 11/2020).

6.2. REUNIONES

Durante el periodo de alarma, aunque los estatutos no lo hubieran previsto, las sesiones de los órganos de gobierno y de administración de estas entidades podrán celebrarse por videoconferencia o por conferencia telefónica múltiple, *“siempre que todos los miembros del órgano dispongan de los medios necesarios, el secretario del órgano reconozca su identidad, y así lo exprese en el acta, que remitirá de inmediato a las direcciones de correo electrónico de cada uno de los concurrentes”* (Tapia, A., 2020 d). Esta misma regla será de aplicación a las comisiones delegadas y a las demás comisiones obligatorias o voluntarias que estuviera constituidas, como puede ser la comisión de auditoría⁷. Las

⁷ La comisión de auditoría es un órgano interno de carácter informativo creado por el Consejo de Administración *“sin funciones ejecutivas, con facultades de información, asesoramiento y propuesta dentro de su ámbito de actuación. Se regula en los arts. 529 quaterdecies de la LSC, para las sociedades cotizadas, y en la LAC. La disposición adicional tercera (Disposición Adicional 3ª) de la LAC establece que “Las entidades de interés público, cuya normativa no lo exija, deberán tener una Comisión de Auditoría con la composición y funciones contempladas en la LSC”*. La comisión estará compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos, la mayoría de los cuales deberán ser consejeros independientes y uno tiene que ser designado por sus conocimientos y experiencias en materia de contabilidad, auditoría o ambas. De entre sus funciones principales destacamos: informar a la junta general sobre el resultado de auditoría de cuentas; supervisar el control interno de la sociedad, el sistema de gestión de riesgos y la auditoría interna; elaborar y emitir anualmente, con carácter previos al informe de auditoría, un informe donde se expresa una opinión sobre la independencia de los auditores (Cea, C., 2017; Portellano, P., 2017)

sesiones se entenderán celebradas en el domicilio de la persona jurídica. De la misma forma, en el caso de sociedades de capital, se podrán celebrar las juntas de socios, con la excepción de que deben expresarlo en el acta y remitirlo de inmediato a las direcciones de correo electrónico (art. 40.1 RDL 8/2020, tal y como queda redactado según la Disposición final primera RDL 11/2020) (Farrando, I., 2020 a; 2020 b).

6.2.1. Acuerdos

De igual manera, como se indica anteriormente, durante el periodo de estado de alarma, aunque los estatutos no lo hubieran previsto los acuerdos de los órganos de gobierno y de la administración de las entidades de derecho privado (sociedades de capital en nuestro caso), *“podrán adoptarse mediante votación por escrito y sin sesión siempre que lo decida el presidente y deberán adoptarse así cuando lo solicite, al menos, dos de los miembros del órgano”*. También se aplicará a las *“comisiones delegadas y a las demás comisiones obligatorias o voluntarias que tuviera constituidas”*, como puede ser la comisión de auditoría. Todas las sesiones se entenderán realizadas en el domicilio social de la entidad (art. 40.2 RDL 8/2020, tal y como queda redactado según la Disposición final primera RDL 11/2020).

6.2.2. Acta notarial

El notario que haya sido requerido para asistir a una junta general de socios y levantar acta de la reunión podrá *“utilizar medios de comunicación a distancia en tiempo real que garanticen adecuadamente el cumplimiento de la función notarial”* (art. 40.7 RDL 8/2020, tal y como queda redactado según la Disposición final primera RDL 11/2020). No hay que olvidar que, en virtud del art. 203 LSC, es posible que el acta de la junta la levante un notario a requerimiento de los administradores de la sociedad o a solicitud de los socios que representen, al menos, el 1% del capital social de la sociedad anónima o el

Recalcar que la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV) tiene una guía que contiene diversas recomendaciones para el correcto funcionamiento de la comisión de auditoría de entidades de interés público y la DA3ª establece ciertas excepciones a disponer de tener una comisión de auditoría (Ochoa, C., 2018).

5% de la sociedad de responsabilidad limitada (siempre que lo soliciten con cinco días de antelación a la celebración de la junta) (Castellano, M. J., 2011).

7. IMPLICACIÓN DEL COVID-19 EN LA AUDITORÍA

Como se ha mencionado anteriormente, la modificación de los plazos de formulación y aprobación de las cuentas anuales a causa de la declaración del estado de alarma también ha afectado de forma directa a la verificación de dichas cuentas, ocasionando tanto efectos en el trabajo del auditor como efectos en la auditoría en general (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020).

7.1. EFECTOS EN EL TRABAJO DEL AUDITOR

Al declararse el estado de alarma, todo auditor deberá tener en cuenta los posibles efectos del COVID-19 en el desarrollo de su trabajo de campo. De esta forma podrá obtener evidencia suficiente y adecuada de que las cuentas anuales expresan la imagen fiel de la sociedad. Algunos de los aspectos a tener en cuenta son los siguientes:

7.1.1. Comunicación con la entidad auditada

Al establecerse el confinamiento de la ciudadanía, se ha limitado a los auditores el poder hacer visita a sus clientes, hacer comprobaciones e incluso verificaciones físicas ya que se debe tomar medidas de protección para evitar un contagio. Es por ello que se ha permitido una ampliación en los plazos del trabajo del auditor que *a priori* pueden retrasar la emisión del informe de auditoría.

Así mismo, se deberá tener en cuenta, las bajas médicas del personal clave a la hora de realizar la auditoría, la recepción de la documentación o evidencia de auditoría en los que se pueden incluir las confirmaciones de terceros, cartas de manifestaciones, actas del órgano de gobierno que solo se podrá obtener mediante medio electrónicos o formatos digitales

Por ello, el ICJCE recomienda al auditor realizar un trabajo de auditoría a distancia que permita contactar con las entidades mediante herramientas informáticas para poder obtener la documentación necesaria que constituya la evidencia de auditoría suficiente y

adecuada. Así pues, se deberá analizar la validez de los formatos digitales y saber cómo actuar, ya que no es lo mismo seguir un procedimiento con los documentos firmados digitalmente mediante fórmulas reconocidas legalmente (que en principio son válidos a efectos de auditoría) que con copias digitalizadas de documentos recibidos por medios electrónicos (que serán menos fiables).

7.1.2. Reuniones con el órgano de administración

Otro problema que puede surgir es la problemática de la celebración de las reuniones de los órganos de gobierno encargados de formular las cuentas anuales, ya que si estos se posponen el plazo de formulación provocara un retraso en la emisión del informe de auditoría. Por ello, mediante REA Auditores proponen a los consejeros la celebración de las reuniones por vía telemática y que exploren la posibilidad de generar un sistema de firma electrónica de cuentas anuales (REA Auditores, N°101).

Si en las cuentas anuales faltase la firma de algún miembro del órgano de administración el auditor deberá analizar el motivo y asegurarse que no sea otro diferente a causa del COVID-19, como puede ser por diferencias, litigios entre socios y administradores, u otras que se indiquen en las cuentas anuales (REA Auditores, N°102). Sin embargo, como se ha mencionado anteriormente (apartado 4.1), si alguno de los administradores no firmara las cuentas anuales se deberá señalar en cada uno de los documentos en los que falte, indicando expresamente la causa de dicha ausencia.

Por ello, a la hora de evaluar el posible efecto en la opinión de auditoría se deberá tener en cuenta los siguientes escenarios, según la falta de firma de los administradores:

- a) En las cuentas anuales se indica la ausencia de firma de los administradores, así como las causas que lo producen, y si estas parecen razonables debido a las circunstancias (por ejemplo, las causas de fuerza mayor por el COVID-19).
- b) Se señala la falta de firma de los administradores, pero las causas aducidas no parecen, en principio, justificadas, o no se expresan los motivos de dicha ausencia.
- c) No se señala la falta de firma de los administradores.

7.1.3. Auditoría de estados financieros de grupos

De igual manera, en las auditorías de cuentas anuales consolidadas de un grupo de empresas en España, el auditor del grupo o los auditores de una parte del grupo deberán tener en cuenta las restricciones de movilidad tanto interna como externa.

Así pues, el ICJCE recomienda al auditor encargado de la auditoría del grupo evaluar aspectos como: la identificación de auditorías de los componentes afectados por el COVID-19; clasificar los componentes afectados entre significativos y no significativos; revisar el estado del trabajo planificado para el componente y las alternativas que proponen para el trabajo pendiente de realizar; evaluar los posibles retrasos en los calendarios de *reporting* del componente y del auditor, entre otros. Ya que, así lo establece el art. 7.5 LAC: *“Cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría (...) adoptará las medidas adecuadas e informará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de tal circunstancia y sus causas en los plazos y forma que se determine reglamentariamente...”*.

Igualmente, el auditor del grupo deberá comunicar a los auditores de los componentes los procedimientos adicionales que se han planteado para identificar los hechos que han ocurrido *“entre la fecha de la información financiera de cada componente y la fecha del informe de auditoría de las cuentas anuales del grupo”*, que pueden causar ajustes en las cuentas anuales del grupo o relevar información al respecto. Así como los posibles cambios en la planificación global y los nuevos plazos de entrega a consecuencia del COVID-19. Mientras que, los auditores de los componentes, deben obtener confirmación de los posibles cambios en los procedimientos, alcances, plazos de informes, etc. (REA Auditores, N°102).

7.1.4. Nuevos riesgos en el trabajo de auditoría

La responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros no finalizará cuando se realice el trabajo de campo, se emita y firme el informe de auditoría. Sino que el auditor deberá tener en cuenta los *“hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría”*; los *“hechos que llegan a conocimiento*

del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros”; y los “hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros”, apartados 6 a 17 de la NIA 560: Hechos posteriores al cierre.

Por ello, al modificarse los plazos de formulación y aprobación de las cuentas anuales debido a la situación actual, al auditor se le presentarán riesgos que no estaban contemplados en el momento de la aceptación del encargo de auditoría.

El auditor deberá realizar un replanteamiento del trabajo, tal y como lo establece el apartado diez de la NIA-ES 300 *“El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría”*, y con ello realizar nuevos procedimientos o procedimientos adicionales a los ya previstos (de acuerdo a las NIA-ES de la serie 500), puesto que este suceso actual ocasionará mayores riesgos en las empresas y en las cuentas anuales que se tendrán de reevaluar para poder realizar el trabajo de campo. De esta forma, por ejemplo, señalar los riesgos que se pueden presentar por incumplimiento de compromisos adquiridos, por deterioro de activos, por insuficiencia de liquidez, por incertidumbre de continuidad de la actividad, por roturas de stock y de la cadena de suministros, por el riesgo que pueda genera el teletrabajo al propio auditor, entre otros (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020; REA Auditores, N°102).

Este suceso también puede influir en que el auditor reevalúe las Cuestiones Claves de Auditoría (CCA), si se tratará de una entidad de interés público (EIP) o los Aspectos más Relevantes de Auditoría (AMRA) en el caso de entidades no EIP, ya que, las puede modificar hasta el momento de la firma del informe de auditoría (REA Auditores, N°102).

Por otro lado, hay que tener en cuenta el impacto del COVID-19 en las entidades auditadas, ya que esto puede afectar de manera global a sus proyecciones futuras (intuyendo *a priori* en todo caso a la baja) afectando de igual forma al trabajo del auditor. Algunos de los efectos que se pueden encontrar las entidades: *“interrupción en la producción; interrupciones en la cadena de suministro; falta de disponibilidad de personal por limitaciones de acceso al puesto de trabajo o enfermedad; expedientes de regulación temporal de empleo; reducciones en ventas, ingresos o productividad; cierre*

de instalaciones y tiendas; problemas de financiación; aumento de la volatilidad en el valor de los instrumentos financieros; problemas de logística a consecuencia de las interrupciones en desplazamientos y de la movilidad en general” (REA Auditores, N°102). Sobre todo, en ciertos aspectos contables que afectarán a la ejecución del trabajo de auditoría como:

- Valoración de las existencias. La NRV establece que los inventarios se valoren por el menor de su coste de adquisición o producción y su valor neto de realización (VNR). Pero, ante el entorno económico que nos encontramos, puede ser complicado obtener un valor razonable adecuado y se tendrá que realizar estimaciones.
- Deterioro de las cuentas a cobrar. El cierre de las cadenas comerciales puede generar problemas de liquidez en varias entidades, aunque el Gobierno y bancos centrales han introducido o alentado a las entidades financieras a proporcionar medidas de solución a las empresas para aliviar dichos problemas, ya que el COVID-19 afectará a la capacidad de los clientes para poder cumplir con sus obligaciones.
- Planes de reestructuración. Algunas o varias empresas a causa del COVID-19 se pueden plantear planes de reestructuración (venta o cierre de parte de sus negocios o incluso la reducción temporal o permanente de sus operaciones). Esto conllevará a considerar ciertos problemas como: el registro de provisiones por indemnización cuando la empresa tenga un plan formal de reestructuración o el registro de activos mantenidos para la venta.

Cabe destacar que en algunos casos el impacto del COVID-19 puede afectar a la aplicación de empresa en funcionamiento (posibilidad de continuar con la actividad económica, *descrita posteriormente*) por ello, este acontecimiento se deberá tener en cuenta en la sociedad, además de analizar y desglosar otros factores como: la información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de los instrumentos financieros (riesgo de liquidez, de mercado, bursátil, de crédito); las estimaciones de deterioro o activos financieros y no financieros; el impacto de ruptura o posible ruptura de las condiciones de los préstamos y otros acuerdos de financiación; la recuperabilidad de los activos por

impuestos diferidos, factores que aumentan los riesgos de auditoría y que, por ello, el auditor tendrá que realizar un trabajo más exhaustivo de auditoría.

7.1.5. Aumentos de los procedimientos de auditoría

En general, siempre se tiene en cuenta los hechos posteriores⁸ al cierre del ejercicio (NIA-ES 560), hasta la fecha de emisión del informe de auditoría e incluso hasta la fecha de aprobación de las cuentas anuales. Por ello, este acontecimiento extenderá los procedimientos de auditoría o revisión más allá de la fecha que finalice el estado de alarma y, por lo cual, se podrá incluso llegar a producir un solapamiento de las auditorías, es decir que puede coincidir las auditorías del 2019 con las del 2020.

El RDL 8/2020 ha establecido ciertas incidencias que implican realizar un trabajo adicional a los auditores. Esto podría ocurrir en el caso de que la convocatoria de la junta general se realice con posterioridad a la fecha de dicho decreto, es decir, que la convocatoria no se haya realizado en la fecha del RDL y/o el órgano de administración decidiese modificar la propuesta de aplicación del resultado contenida en la memoria de las cuentas ya formuladas. En ese caso, el órgano de administración deberá justificar dicha modificación y esta deberá ir acompañada de un escrito del auditor donde exprese que no hubiese modificado su opinión si hubiese conocido la nueva propuesta de aplicación de resultado. Por prudencia, por ejemplo, las entidades pueden recurrir a la reducción del reparto de dividendos y al aumento de las reservas para prevenir las consecuencias inciertas por el efecto del covid-19, esta modificación no tendrá ninguna repercusión en la opinión del informe. También en el supuesto caso de que a la fecha del RDL la junta

⁸ Entendemos por hechos posteriores aquel acontecimiento que se produce con posterioridad al cierre de ejercicio de la entidad, que tiene o puede tener un efecto significativo en las cuentas anuales y por lo tanto deben ser incorporadas en las mismas o deben ser por lo menos mencionadas en la memoria. Se pueden clasificar en: TIPO 1, hechos que motivarán la modificación de las cuentas anuales (Balance y Cuenta de PyG) que dependiendo de su naturaleza se puede presentar un ajuste, información en la memoria, o incluso ambas de acuerdo a la NRV 23ª PGC (ejemplo, para los casos de cierre de ejercicio cercanos o posteriores a la declaración del estado de alarma); o TIPO 2, hechos que no existían al cierre de ejercicio, por tanto, no modifican las cuentas anuales, pero si se necesita comunicar los efectos en las cuentas anuales (memoria) ya que son formuladas con posterioridad (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020). La NRV 23 PGC establece “*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*”.

general ya estuviese convocada y/o los administradores decidiesen retirar la propuesta de aplicación del resultado, siempre y cuando se realice y publique con suficiente anterioridad a la celebración de la junta general deberá cumplir con las mismas condiciones antes descritas (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020).

7.1.6. NIA-ES en el trabajo de auditoría

Como ya se ha mencionado anteriormente, el auditor deberá realizar una evolución de los riesgos que se pueden presentar, de los procedimientos que va a llevar a cabo e incrementará su escepticismo y juicio profesional, por el cual podrá modificar en cualquier momento el importe de la importancia relativa, siguiendo NIA-ES 320.

El ICJCE ha redactado un documento con carácter meramente informativo en el que expresa el criterio de este, basado en el análisis de la situación provocada por el COVID-19 y la normativa vigente, “*sin perjuicio del superior criterio del ICAC, de cualesquiera otras Administraciones Públicas competentes y de los Juzgados y Tribunales*”. En este documento se ha revisado el conjunto de las NIA-ES, señalando los párrafos y aspectos que según su criterio pueden verse más afectadas a causa del COVID-19. Clasificando la estimación del impacto en la NIA-ES entre: impacto alto, impacto moderado y poco impacto, tal como se puede visualizar en el ANEXO II (ICJCE, 2020 b).

Como se ha indicado anteriormente, además de las normas antes indicadas, también se deberá prestar mayor relevancia a la “*NIA-ES 315, sobre Identificación y Valoración de riesgos de incorrección material; NIA-ES 330, sobre respuesta a los riesgos valorados; NIA-ES 540 sobre Estimaciones Contables; NIA-ES 570 (R⁹) sobre Empresa en Funcionamiento y NIA-ES 700 (R) sobre informe de auditoría*”, entre otras (REA Auditores, N°102; REA Auditores N°101).

⁹ (R) NIA-ES Revisada

7.2. EFECTOS EN LA AUDITORÍA

7.2.1. Hechos posteriores

En función de la clasificación que se ha mencionado anteriormente (en la nota al pie 8), se puede considerar con carácter general, para los cierres de ejercicios del 2019, un hecho posterior de tipo 2, ya que las condiciones no existían al cierre del ejercicio, por tanto, no se requiere ajuste en los estados financieros, pero si será necesario comunicar sus posibles efectos.

Según la interpretación de FANJUL Y CANTELI (2020), destacar que existirán excepciones, por lo que se podrá considerar los efectos del COVID-19 como un hecho posterior de tipo 1, como por ejemplo cuestiones que se hubiesen planteado al cierre del ejercicio y se requiera modificar sus estimaciones por las que fueron reconocidas y valoradas contablemente. Sería el caso de los préstamos a largo plazo que estuvieran ligados a los cumplimientos de unas determinadas condiciones (*Covenants*) de forma que, al no cumplirse los mismo a causa del estado de alarma, podría ocurrir que el vencimiento a largo plazo se tuviera que traspasar a corto plazo y esto producirá un ajuste en balance por el vencimiento y por la clasificación del mismo. También podría ser el caso de los impuestos diferidos reconocidos por la sociedad, ya que, en este caso, es posible que se hubiera previsto una estimación de resultados que no se van a producir por causa del estado de alarma.

Cómo podemos ver en el ANEXO I, de un estudio realizado por ICJCE de las empresas cotizadas, la mayoría de las empresas consideran los efectos del COVID-19 como hechos posteriores de tipo 2, a excepción de la empresa Industria de Diseño Textil, S.A (INDITEX) que lo considera de tipo 1. Esto se debe a que, por un lado, esta empresa cierra sus cuentas anuales el 31 de enero de cada año y, por otro, que un gran volumen de su negociación lo realiza con China. Por ende, se considera hechos posteriores de tipo 1 porque dichos sucesos ya se conocían al cierre del ejercicio (el COVID-19 en China se conocía a partir del 1 de diciembre de 2019) por cual, ha modificado sus estados financieros respecto de los negocios que se realiza con dicho país mediante ajustes en sus provisiones, pero no ha modificado los estados financieros de los negocios que se realizan en España porque el estado de alarma se declaró en marzo del presente año (hecho posterior de tipo 2 porque no se conocía al cierre del ejercicio).

7.2.2. Principio de empresa en funcionamiento

El principio de empresa en funcionamiento, es la consideración de que la gestión de una empresa es ilimitada, es decir, que la empresa se constituye con la finalidad de que su vida económica perdure en el tiempo. Como tiempo mínimo, la empresa deberá seguir funcionando durante un año, ya que contablemente al cierre del ejercicio existen partidas que no han sido saldadas y que serán el punto de arranque del nuevo ejercicio (porque se tiene la idea de que el negocio va a continuar). Pero si la actividad no continua, dichas partidas se verán afectadas y se modificarán ya que su destino no será generar beneficios futuros, sino que se tendrá que realizar su venta para poder hacer frente al pago de los acreedores y si fuera posible al reparto de estas o del dinero sobrante en forma de cuotas de liquidación para los socios.

Esta evaluación la tiene que realizar la empresa que se audita y los auditores deberán comprobar que dicha evaluación y planteamiento de empresa en funcionamiento son correctos teniendo en cuenta los factores que se presentan en la actualidad. Por lo tanto, cuanto mayor información presente la entidad mejor será para poderse hacerse una idea del funcionamiento de la entidad. Por este motivo, se debe tener en cuenta todos los factores causantes (suelen ser bastantes y muy variados) que llevan a la entidad a encontrarse en situaciones difíciles, así como los factores que puedan ayudar a mitigar dichos riesgos (soluciones, que suelen ser menores) como, por ejemplo, posibilidades de refinanciación o aportaciones de capital.

Las normas contables y de auditoría establecen que estas incidencias se recojan en una nota específica de la memoria, incluyendo tanto todos los factores causantes como los mitigantes de este hecho, especialmente si son situaciones de alto riesgo (Mora, A., 2014).

7.2.3. Información en la memoria

En este caso dependerá del alcance del efecto de un hecho concreto en la entidad (como es el caso del COVID-19), ya que, si el impacto es muy significativo y muy extremo, no existirá más alternativa que liquidar la sociedad y, por lo tanto, se producirá una modificación del marco de información financiera aplicable. Por otro lado, si el impacto tiene un efecto significativo que no conlleva la liquidación de la sociedad, las

consecuencias serían ampliar considerablemente la información a revelar en la memoria. Finalmente, si el efecto del impacto no es significativo a pesar de las consecuencias adversas que se presenten y no existe duda para la continuidad de la sociedad, se deberá aportar información en la nota de hechos posteriores u otra información en la memoria describiendo los hechos, las circunstancias y los riesgos que afectan directamente a la sociedad y como se esperara solucionar (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020).

7.2.4. Informe de auditoría

No se puede decir que el COVID-19 presente un efecto generalizado sobre el informe de auditoría puesto que es posible que dicho acontecimiento no tenga ningún efecto en la redacción del informe, aunque es muy complicado que así sea.

Los informes de auditoría se tendrán que adaptar a las circunstancias de cada entidad, ya que cada una presentará distintas implicaciones relacionadas con la continuidad de la entidad. Si se cumple con las siguientes condiciones no existirán consecuencias en el informe de auditoría, según CANTELI (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020):

- No debe existir ningún tipo de incertidumbre significativa para la continuidad de la empresa.
- Se contiene toda la información necesaria y suficiente sobre hechos o acontecimientos del COVID-19, es decir, se presentan los riesgos que pudieran afectar a la sociedad y en qué condiciones se piensan afrontar.
- Que las consecuencias del COVID-19 no fueran muy significativas para el trabajo de auditoría.
- Que la información facilitada no se considere como fundamental para la comprensión por los usuarios de las cuentas anuales.

Pero, como *a priori* se considera que los efectos del COVID-19 no serán indiferentes para las empresas, sobre todo, las relacionadas con el deterioro y la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Se deberá prestar atención a las secciones del informe de auditoría que se pueden ver afectadas en función de la evidencia obtenida en la aplicación de los procedimientos realizados o de las limitaciones surgidas de la aplicación de éstos (REA Auditores, N°101; REA Auditores, N°102):

Párrafo de opinión. La opinión del auditor puede verse modificada por distintas causas que pueden generar Salvedades:

“Opinión con Salvedades por incumplimiento de principios contables (ajustes o revelaciones relacionadas con el deterioro de valor o provisión);

Opinión con Salvedades por omisión de información relevante en la memoria (causas de incertidumbre sobre la empresa en funcionamiento y factores mitigantes de los mismos e información sobre deterioro)” (REA Auditores, N°101).

Podemos visualizar en el siguiente gráfico, obtenido de REA Auditores, cómo afectará al párrafo de opinión si la empresa presenta o no la información suficiente y adecuada en la memoria sobre los efectos del COVID-19 en la sociedad y las normas de aplicación que se consideran necesarias.



NIA-ES APLICABLES: NIA-ES 570 (R), 706 (R) Y NIA-ES 701.

Fuente: Comunicación Departamento Técnico N°102, marzo 2020

Sección de incertidumbre material en relación con la empresa en funcionamiento.

El auditor incluirá este párrafo cuando obtenga evidencia suficiente y adecuada, distinta a la información que ha relevado la entidad en la memoria, sobre la existencia de dudas significativas de la capacidad de la entidad para continuar su actividad como empresa en funcionamiento. Así mismo se añadirá este párrafo cuando exista una incertidumbre material y la información quede revelada en la memoria adecuadamente, aunque la opinión sea no modificada, tal como se indica en los apartados 22 a 24 de la NIA-ES 570 (Revisada) Empresa en Funcionamiento.

Cuestiones clave de auditoría o AMRA. Se añadirá este párrafo si los efectos detectados en el trabajo de auditoría se consideran riesgos más significativos según la NIA-ES 701, pero que no haya generado modificación en la opinión del auditor.

Párrafo de énfasis y Párrafo de otras cuestiones. Se revelará información que se incluya en la memoria (por ejemplo, haciendo énfasis a la nota de los hechos posteriores), en las CCAA, o la que se considere oportuna, pero que no modifique la opinión del auditor.

Otra información. Informe de Gestión. Se tendrá que valorar el impacto en el mismo o la omisión de la información relativa a los acontecimientos significativos posteriores al cierre del ejercicio y en su caso, los ajustes no aceptados que puedan generar las salvedades.

Por último, señalar que una de las novedades que más se ha tenido en cuenta es la **Firma Digital en los informes de auditoría**, la consulta del ICAC nº3 del BOICAC 120¹⁰, permite la posibilidad de firmar los informes de auditoría mediante firma electrónica, para poder solucionar los problemas ocasionados por el COVID-19.

El Registro de Economistas Auditores (en adelante REA Auditores) ha realizado una Comunicación del Departamento Técnico nº102¹¹ en el que se incluían los “Posibles

¹⁰ Cfr. <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=622>

¹¹ Cfr. <https://rea.economistas.es/auditoria-de-cuentas-anales/>

efectos en auditoría de las consecuencias del coronavirus”, en concreto se tratan temas relacionados con los “*Aspectos contables con impacto en la ejecución de trabajo de auditoría*” y la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales, y los “*Efectos en el informe de auditoría*” acerca de las menciones que se deberá incluir por parte del auditor. Además, cabe señalar que “*el Departamento Técnico de REA Auditores han recopilado algunas notas de las memorias de Cuentas Anuales (CCAA)¹², Informes de Gestión (IG)¹³ y Estados de Información No Financiera (EINF)¹⁴ de determinadas entidades (cotizadas básicamente), con el objeto de que puedan servir de orientación*”. Así mismo, se han incluido ejemplos de párrafos de informes de auditoría¹⁵ como son los párrafos de la sección de énfasis, párrafos de la sección CCA y AMRA, y de la sección Incertidumbre en la aplicación del Principio de Empresa en Funcionamiento. Estos ejemplos han sido obtenidos de las cuentas anuales publicadas en la página web de la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV) (REA Auditores, nº27/2020).

Destacar que de igual manera, esta crisis sanitaria afectará al contenido de la carta de manifestaciones NIA-ES 570 que establece que “*cuando 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 ha de solicitar manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuación futura y con la viabilidad de dichos planes*”. Por ello, en las sociedades donde el impacto del COVID-19 sea significativo, deberán incluirse manifestaciones específicas que fundamenten la evidencia obtenida en relación con los planes de la dirección. Igualmente, el REA Auditores ha realizado una Comunicación del Departamento Técnico nº104¹⁶ en la cual se recogen determinadas pautas a tener en cuenta para el contenido de las cartas de manifestaciones

¹² Cfr. <https://rea.economistas.es/ejemplos-de-informes-y-notas-de-ccaas/>

¹³ Cfr. <https://rea.economistas.es/ejemplos-de-informes-de-gestion/>

¹⁴ Cfr. <https://rea.economistas.es/ejemplos-de-notas-del-einf/>

¹⁵ Cfr. <https://rea.economistas.es/ejemplos-practicos-de-secciones-de-informes-de-auditoria/>

¹⁶ Cfr. <https://rea.economistas.es/auditoria-de-cuentas-anuales/>

y ejemplos de párrafos orientativos que se pueden considerar necesario incluirlos (REA Auditores, n°32/2020).

Hay que tener en cuenta que a las comunicaciones señaladas anteriormente solo puede acceder personal autorizado, es decir, las personas que se estén inscritas en el REA Auditores, que serán los economistas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) que acrediten su pertenencia a un Colegio de Economistas o de Titulados Mercantiles, los miembros dedicados al ejercicio profesional de la auditoría bajo cualquier forma reconocida por la legislación vigente (ejercientes, por cuenta ajena, no ejercientes).

Por último, desde otro punto de vista, las empresas auditoras esperan que los efectos del COVID-19 lleguen a su negocio en un corto plazo, ya que el sector no se ha visto afectado de manera inmediata pero seguramente se producirá (Cincodías, 2020):

- Una bajada en los honorarios a la hora de realizar las renegociaciones para las auditorías posteriores, puesto que la mayoría de las empresas presentarán una caída de sus ingresos.
- Se perderá clientes ya que algunas empresas se encontrarán en situación de insolvencia y otras no cumplirán con los requisitos necesarios para encontrarse con la obligación de verificar sus cuentas anuales.

8. ANÁLISIS EMPÍRICO

Como se ha indicado anteriormente, en el cierre contable y en la formulación de cuentas anuales hay que tener en cuenta la influencia de todas las circunstancias actuales que tienen efecto en las cuentas anuales. En este caso por lo señalado en los RDL indicados previamente, *a priori*, la obligación de formular las cuentas anuales ordinarias como abreviadas quedó suspendida hasta el 1 de junio del 2020, momento a partir del cual se reanudó el nuevo cómputo de plazos. Aun así, cabe destacar que dichas cuentas anuales podían formularse, verificarse y aprobarse durante el estado de alarma, por ello, veremos algunas casuísticas que nos podemos encontrar.

Con carácter general, partimos con una sociedad que realiza el cierre de ejercicio el 31 de diciembre de 2019 por lo que, tiene como plazo máximo para la formulación de las

cuentas anuales hasta el 31 de marzo de 2020, para la legalización de los libros hasta el 30 de abril de 2020, para la aprobación de las cuentas anuales hasta el 30 de junio de 2020 y para el depósito de las cuentas anuales debidamente aprobadas en el RM hasta el 31 de julio del 2020.

De este modo, si no se hubiera modificado el RDL 8/2020 por el RDL 11/2020 y no se hubiese establecido una fecha exacta para la suspensión de la formulación y aprobación de las cuentas anuales, tendríamos que suponer el fin del estado de alarma y sus correspondientes prorrogas. Si fuera así, tomaríamos como referencia la última prórroga del estado de alarma que finalizará a las 00:00 horas del 21 de junio del 2020, por lo consiguiente la formulación y aprobación de las cuentas anuales se podrían realizar hasta el 21 de septiembre (tres meses a contar desde la finalización del estado de alarma) y 21 de diciembre (tres meses a contar desde la formulación de las cuentas anuales), respectivamente. Pero como se volvió a modificar por el RDL 19/2020, norma que establece que el plazo queda suspendido hasta el 1 de junio, las empresas tienen hasta el 1 de septiembre para la formulación de las cuentas anuales (tres meses a contar desde la fecha establecida), hasta el 1 de octubre para la legalización de los libros (un mes a contar desde la formulación de cuentas anuales), hasta el 1 de noviembre para realizar la aprobación de las cuentas (dos meses a contar a partir de la formulación de cuentas anuales) y hasta el 1 de diciembre para el depósito de las cuentas anuales debidamente aprobadas en el RM.

Algunas casuísticas que nos podemos encontrar a lo largo de este proceso (Fanjul, J.; Canteli, J., 2020):

- Que las entidades a la fecha de la declaración del estado de alarma ya hayan finalizado el plazo de formulación de las cuentas anuales (ejemplo que la sociedad realice el cierre de ejercicio el 30 de octubre del 2019, esto implicaría que la formulación y aprobación de las cuentas anuales se pueden realizar hasta el 31 de enero y el 30 de abril del 2020, respectivamente), por consiguiente, no será aplicable la resolución del RDL sobre la aplicación y extensión de las formulación y aprobación de las cuentas anuales, pero si resultará aplicable la prórroga de los dos meses para la emisión del informe del auditor, aunque hay que tener en cuenta que debe existir una buena comunicación entre empresa y auditor porque el

informe de auditoría debe estar emitido con previa antelación a la realización de la junta general.

- Que las entidades a la fecha de la declaración del estado de alarma no hayan finalizado el plazo para la formulación de cuentas, pero el órgano de administración haya realizado la formulación de cuentas anuales con anterioridad al estado de alarma, en este caso será aplicable la extensión de los plazos señalados en el ejemplo general antes descritos y en consecuencia se aplicará la prórroga de los dos meses para la emisión del informe de auditoría.
- Que las entidades que pueden acogerse a la extensión del plazo de formulación de sus cuentas anuales, de acuerdo con el art. 40 RDL 8/2020, pero el órgano de administración decide formular las cuentas anuales durante el estado de alarma, *la aprobación de las cuentas anuales* sería prorrogable dos meses hasta después de la finalización del plazo para la formulación de las cuentas anuales. Y sería de igual manera aplicable la prórroga de los dos meses para la emisión del informe de auditoría. Así, por ejemplo, podríamos encontrarnos una entidad que realice la formulación de las cuentas anuales el 30 de abril, cuando su plazo máximo de formulación sería el 1 de septiembre de 2020, aun así, el plazo máximo para su aprobación será el 1 de noviembre del 2020 y un mes más tarde el depósito de las cuentas anuales en el RM y el plazo mínimo para la realización del informe de auditoría, si el auditor se acogiera a la prórroga, sería el 1 de junio de 2020.
- Que las entidades formularan sus cuentas anuales dentro del período de extensión de los tres meses a partir del 1 de junio de 2020, por lo cual, también resultará de aplicación la prórroga de los dos meses para la emisión del informe de auditoría. Puesto que si la sociedad formulase las cuentas anuales el 30 de junio de 2020, teniendo como plazo máximo para ello el 1 de septiembre de 2020 y para la aprobación el 1 de noviembre de 2020, el auditor contará con unas fechas teóricas para la realización del informe de auditoría entre el 2 de junio y el 31 de octubre (un día después de que la sociedad formule y entregue las cuentas anuales al auditor y un día antes como máximo para la realización de la junta general), que si decidiera a cogerse a la prórroga de los dos meses para la emisión del informe de auditoría, la fecha mínima sería el 2 de agosto de 2020.
- Que las entidades no sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, pero deseen someterse voluntariamente a auditoría, será de igual manera aplicable los

términos analizados en el caso anterior. Destacar que, en un principio, en el RDL 8/2020 no tuvo en cuenta las auditorías de carácter voluntario, pero si se hizo mención de ellas en las modificaciones del RDL 11/2020.

- Auditoría de otros estados financieros distintos a las cuentas anuales como son los estados financieros intermedios, auditorías de balance, entre otros. En este caso no resultarán aplicables las modificaciones que se recogen en los RDL indicados al inicio de este análisis.

Además, como ya se ha reiterado en varias ocasiones, el COVID-19 se considerará, generalmente, como un hecho posterior de tipo 2, por lo tanto, se deberá incluir en la memoria y realizar las correspondientes menciones en el Informe de Gestión. Además, en su caso, también se mencionará en los estados de información no financiera los potenciales efectos de los mismos sobre la actividad de la entidad e incluso acerca de las incertidumbres existentes sobre las operaciones o la continuidad de la entidad.

Se deberá así mismo realizar un análisis de los posibles efectos que este suceso puede tener en el trabajo del auditor ya que, como se ha mencionado antes, pueden aparecer riesgos que no estaban previstos en la aceptación del encargo y, por ello, tendría que realizar procedimientos alternativos para poder obtener una evidencia suficiente y adecuada que le permita al auditor poder emitir una opinión en el informe de auditoría.

9. CONCLUSIONES

El objetivo primordial de este trabajo ha sido finalmente comprobar y analizar cómo los nuevos Reales Decretos Ley promulgados a causa del COVID-19 han afectado en los distintos momentos del proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales, así como que implicaciones han tenido en la Auditoría. Para poder realizar este análisis hemos partido de un preámbulo en donde se ha explicado los procedimientos de las cuentas anuales y en que normativa se regula.

Por un lado, se analizado cómo ha cambiado la normativa con respecto a los plazos de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales a consecuencia de la declaración del estado de alarma por el COVID-19, y, por otro lado, se ha realizado un análisis de cómo este suceso ha afectado a los trabajos de la auditoría en general.

Como bien se ha explicado al principio de nuestro análisis, las empresas tienen un plazo de tres meses para formular las cuentas anuales a partir de su cierre contable y un mes más para la legalización de los libros contables en el RM. Posteriormente tiene otros tres meses para aprobar sus cuentas anuales mediante junta general ordinaria a contar a partir de la fecha de la formulación de sus cuentas anuales. Cabe destacar que, dentro de estos tres meses, los auditores tienen como plazo mínimo de un mes para verificar las cuentas anuales a contar desde el momento que los administradores les entregan las cuentas anuales.

Las cuentas anuales siempre deben estar verificadas antes de la celebración de la junta y, a partir de este momento, se dispone de un mes para el depósito de las cuentas anuales en el RM. Así pues, el proceso de las cuentas anuales debe estar finalizada dentro de los siete primeros meses del ejercicio económico.

Con el estado de alarma estos plazos se han visto modificados, quedando establecido que el plazo para la formulación de cuantas anules es de tres meses a contar a partir del 1 de junio del presente año, y la aprobación de cuentas se deberá realizar dentro de los dos meses siguientes a contar desde la fecha de la formulación de cuentas. Quedando en vigor los cuatro meses para la legalización de los libros a partir del 1 junio y un mes a partir de la aprobación de las cuentas anuales para su depósito en el RM.

Con lo que respecta a la Auditoría, como se ha añadido anteriormente (en el epígrafe 7) los auditores tendrán que incrementar su escepticismo profesional y prestar atención a los nuevos riesgos que se les pueden presentar a la hora de realizar el trabajo de campo para comprobar que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la empresa. No hay que olvidar que, al encontrarnos en una situación excepcional, a los auditores les pueden surgir circunstancias que no se han tenido en cuenta a la hora de realizar la planificación y establecer los procedimientos de auditoría.

Los efectos del COVID-19 no solo influirán en el trabajo del auditor, sino que también afectarán de manera general a la auditoría, ya que pueden existir implicaciones que afectarán la hora de redactar el informe de auditoría. Igualmente, se deberá tener en cuenta este suceso dentro del apartado de hechos posteriores (de la memoria), explicando cómo afecta el COVID-19 a la sociedad y que medidas van a tomar en la sociedad para hacer frente a estos. Así mismo, se deberá atender al principio de empresa en funcionamiento a la hora de valorar las empresas ya que muchas sociedades, a causa de este suceso, pueden verse muy perjudicadas, llegando algunas incluso encontrarse en situación de disolución. Por todo lo anterior mencionado, las empresas deberán aportar en la memoria toda la información necesaria para entender la situación concreta de la sociedad.

Podemos concluir por todo lo anterior que nadie se esperaba una situación tan extrema como la que se ha vivido a causa del COVID-19, situación que ha obligado a tener que reaccionar de manera inmediata y tomar las medidas oportunas para poder combatir el efecto de dicho suceso. Con relación con lo que nos concierne a las sociedades, se han decretado varias normas para controlar dichos efectos y que el tráfico jurídico no se vea demasiado afectado. No hay que olvidar que los mercados y la economía exigen que haya la máxima seguridad jurídica para su buen funcionamiento, aspecto que en algunos momentos de los últimos meses se ha visto afectado pero que poco a poco parece que ha ido mejorando. Por eso, por ejemplo, destacan ejemplos de búsqueda de la seguridad jurídica, como es el caso de la última norma señalada que se decretó en relación con nuestro tema (RDL 19/2020) en la que se hace mención a una fecha concreta para la reanudación del tráfico jurídico.

10. BIBLIOGRAFÍA

10.1. LIBROS, CAPÍTULOS DE LIBRO, ARTÍCULOS Y OTRAS FUENTES DOCTRINALES

ALCOVER GARAU, G., (2011) “Las cuentas anuales”, *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 36, págs. 171-173.

BELMONTE, P., (2020) “Nota de Aviso 27 de mayo de 2020” REA AUDITORES https://rea.economistas.es/?mailpoet_router&endpoint=view_in_browser&action=view&data=WzE2OSwiNTNhMjUwM2JkZDEwIiwWLDAsMCwxXQ (Consulta junio 2020).

BROSETA PONT, M.; MARTÍNEZ SANZ, F., (2018): “Capítulo 19. Las Cuentas Anuales” *Manual de Derecho Mercantil* (Tecnos), Volumen I, (Madrid), págs. 536 a 555.

CASTELLANO RAMÍREZ, M. J., (2011) “Artículo 203. Acta Notarial” *Comentario de la Ley de Sociedades de Capital*, coord. Rojo Fernández, A.; Beltrán Sánchez, E. Autores. Aparicio González, M.; Ávila de la Torre, A.; Bataller Grau, J.; Esteban Ramos, L.; Sánchez Pachón, L., Vol. 1, (TOMO I), págs. 1417-1433.

CEA SÁNCHEZ, C., (2017) “Las Comisiones de Auditoría en el ámbito de la nueva Ley de Auditoría De Cuentas” Blog CDD ECONOMY & LAW (Centro de Desarrollo Directivo) <https://centrodesarrollodirectivo.es/las-comisiones-de-auditoria-en-el-ambito-de-la-nueva-ley-de-auditoria-de-cuentas/> (Consulta Mayo 2020).

FARRANDO MIGUEL, I., (2020) “Las juntas de socios de SA y SL en tiempos de alarma”, Blog jurídico Almacén de Derecho, <https://almacenederecho.org/las-juntas-de-socios-de-sa-y-sl-en-tiempos-de-alarma> (Consulta mayo 2020).

FARRANDO MIGUEL, I., “La rectificación del art. 40 RD-L 8/2020 en materia de medidas extraordinarias aplicables a las sociedades de capital (II)”, Blog jurídico Almacén de Derecho, <https://almacenederecho.org/la-rectificacion-del-art-40-rd-l-8-2020-en-materia-de-medidas-extraordinarias-aplicables-a-las-sociedades-de-capital-ii> (Consulta mayo 2020).

HIDALGO ROMERO, R., (2020) “Formulación, verificación y aprobación de cuentas anuales de las sociedades de capital en el contexto de la crisis sanitaria provocada por el covid-19”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6, págs. 4-11.

MORALES SABALETE, M., (2019) “Designación de auditor por el socio minoritario” Blog AGM Abogados <https://www.agmabogados.com/designacion-de-auditor-por-el-socio-minoritario-puede-evitarse/> (Consulta mayo 2020).

MORA LAVANDERA, A. (2014) “Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (1)” *Revista Quincena Fiscal*, num.5, págs. 1-2 [edición electrónica].

OCHOA ARRIBAS, C., (2018) “La obligación de constituir la Comisión de Auditoría” Blog Economía 3 (E3) <https://economia3.com/2018/04/10/139241-comision-de-auditoria/> (Consultada junio 2020) (Consulta mayo 2020).

PORTELLANO DÍEZ, P., (2017) “La nueva composición de la comisión de auditoría y los conocimientos técnicos de sus miembros”, *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, núm. 20, págs. 34-60.

RAMOS SÁNCHEZ, S., (2020) “Los cambios introducidos por el Real Decreto-ley 8/2020 sobre los órganos de gobierno de las empresas y los plazos de formulación, verificación, aprobación y depósitos de las cuentas anuales”, *Revista Aranzadi digital*, núm. 1, págs. 3-6 [edición electrónica].

REGISTRADORES (2020) “Situación De Los Registros De La Propiedad, Mercantiles Y De Bienes Muebles Ante El Estado De Alarma Por El Covid-19” *Guía de Preguntas y Respuestas*, punto 21, pág. 7, <https://www.registradores.org/documents/33383/229101/FAQ+.Covid-19+y+Registros.+V.6.pdf/58db5c92-7e99-2948-9886-ddeeab86fcad?t=1585583099028> (Consulta junio 2020)

TAPIA HERMIDA, A., (2020) “Aspectos financieros y mercantiles de las medidas urgentes extraordinarias del Real Decreto-ley 8/2020 por el coronavirus (1)” <http://ajtapia.com/2020/03/aspectos-financieros-y-mercantiles-de-las-medidas-urgentes-extraordinarias-del-real-decreto-ley-8-2020-por-el-coronavirus-1/> (Consulta mayo 2020).

TAPIA HERMIDA, A., (2020) “Aspectos financieros y mercantiles de las medidas urgentes extraordinarias del Real Decreto-ley 8/2020 por el coronavirus (2)” <http://ajtapia.com/2020/03/aspectos-financieros-y-mercantiles-de-las-medidas-urgentes-extraordinarias-del-real-decreto-ley-8-2020-por-el-coronavirus-2/> (Consulta mayo 2020).

TAPIA HERMIDA, A., (2020) “El Real Decreto-ley 11/2020, de medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (1)” <http://ajtapia.com/2020/04/el-real-decreto-ley-11-2020-de-medidas-urgentes-complementarias-en-el-ambito-social-y-economico-para-hacer-frente-al-covid-19-1/> (Consulta mayo 2020).

TAPIA HERMIDA, A., (2020) “El Real “Decreto-ley 11/2020, de medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (3)” <http://ajtapia.com/2020/04/el-real-decreto-ley-11-2020-de-medidas-urgentes-complementarias-en-el-ambito-social-y-economico-para-hacer-frente-al-covid-19-3/> (Consulta mayo 2020).

10.2. CONFERENCIAS

FANJUL GARCIA, J; CANTELI DIAS, J., (2020) “Seminarios Online Cámara Oviedo: El impacto del COVID en las cuentas anuales” Socios del Despacho Moore Stephens Fidelitas, S.L. <https://www.youtube.com/watch?v=yK9PDZtUAcI&feature=youtu.be> (Consulta mayo 2020).

TAPIA HERMIDA, A. (2020) “Gobierno corporativo en tiempos del COVID 19. Síntesis de la Videoconferencia de ayer 12 de mayo en la Escuela de Práctica Jurídica de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid” <http://ajtapia.com/2020/05/gobierno-corporativo-en-tiempos-del-covid-19-sintesis-de-la-videoconferencia-de-ayer-12-de-mayo-en-la-escuela-de-practica-juridica-de-la-facultad-de-derecho-de-la-universidad-complutense-de-madrid/> (Consulta mayo 2020).

10.3. NORMATIVA

“Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio” <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>.

“Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil” <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-17533>.

“Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad” <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>.

“Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital” <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>.

“Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas” <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>.

DIRECCIÓN GENERAL DE SEGURIDAD JURÍDICA Y FE PÚBLICA, (2020) “Resolución de 10 de abril de 2020, de Consulta sobre el Impacto que en relación a la Legalización de los Libros de Empresarios resulta del artículo 40 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de Medidas Urgentes Extraordinarias para hacer frente al Impacto Económico y Social del Covid-19” <https://ficheros.mjusticia.gob.es/aviso/Resoluci%C3%B3n%20DGSJFP%2010-04-2020-CONSULTA%20COVID%2019%20Y%20LIBROS%20EMPRESARIOS..pdf>
(Consulta junio 2020)

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (ICJCE). “NIA-ES” <https://www.icjce.es/auditoria-214>.

10.4. WEBGRAFÍA

CINCODIAS, (2020) “Las auditoras anticipan una caída de negocio y honorarios a partir de 2021” https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/05/17/companias/1589741315_365743.html
(Consulta junio 2020).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (ICJCE) (2020) “Ejemplos de notas y párrafos incluidos en informes de auditoría y cuentas anuales e informes de gestión relacionados con la pandemia del coronavirus COVID-19” <https://rea.economistas.es/ejemplos-practicos-de-secciones-de-informes-de-auditoria/> (Consulta junio 2020)

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (ICJCE) (2020) “Principales impactos del COVID-19 en las NIA-ES” <https://www.icjce.es/adjuntos/impacto-covid19-niaes.pdf> (Consultada junio 2020)

REA AUDITORES (2020) “Auditores Express nº27/2020 - 27 de Abril de 2020” https://rea.economistas.es/?mailpoet_router&endpoint=view_in_browser&action=view&data=WzE0NiwiNzA3N2JmZWewZjljliwwLDAsMCwxXQ (Consulta junio 2020).

REA AUDITORES (2020) “Auditores Express nº32/2020 - 27 de Mayo de 2020” https://rea.economistas.es/?mailpoet_router&endpoint=view_in_browser&action=view

[&data=WzE2OCwiNDE4ZjUyODAwOTk3IiwWLDAsOTQsMV0](#) (Consulta junio 2020)

REA AUDITORES (2020) “Comunicación Dpto. Técnico nº101. Efectos del COVID-19 en el trabajo de Auditoría”

https://economistas.es/Contenido/Consejo/Coronavirus/Comunicacion_101_REA.pdf?t=1586363202 (Consulta junio 2020).

REA AUDITORES (2020) “Comunicación Dpto. Técnico nº102. Posibles efectos en auditoría de las consecuencias del coronavirus”

https://economistas.es/Contenido/Consejo/Coronavirus/Comunicacion_102_REA.pdf?t=1586363278 (Consulta junio 2020).

REA AUDITORES (2020) “Comunicación Dpto. Técnico nº103. Efectos del COVID-19 en el trabajo de Auditoría” <https://rea.economistas.es/auditoria-de-cuentas-anales/> (Consulta junio 2020).

REA AUDITORES (2020) “Comunicación Dpto. Técnico nº104. Impacto del COVID-19 en la Carta de Manifestaciones”

https://rea.economistas.es/?mailpoet_router&endpoint=view_in_browser&action=view&data=WzE2OCwiNDE4ZjUyODAwOTk3IiwWLDAsMCwxXQ (Consulta junio 2020).

SUPER CONTABLE, (2019) “Novedades legalización de libros. Ejercicio 2019”

http://www.supercontable.com/pag/documentos/comentarios/novedades_legalizacion_libros.htm (Consulta junio 2020).




11. ANEXOS














11.1. ANEXO I. EJEMPLO NOTAS Y PÁRRAFOS COVID-19 DEL ICJCE




















| SOCIEDAD | ACTIVIDAD | ESTADOS FINANCIEROS | | | | | INFORME DE AUDITORÍA | | | |
|--|--|---------------------|-------------------|----------|-----------------|------|-------------------------------|---------------|---------------|----------|
| | | Fecha cierre | Fecha formulación | COVID-19 | | | Tratamiento contable COVID-19 | Auditor | Fecha informe | COVID-19 |
| | | | | CCAA | Informe Gestión | EINF | | | | |
| ACS, ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN Y SERVICIOS, S.A. | Construcción | 31/12/19 | 26/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | KPMG | 26/03/20 | ✓ |
| ALQUIBER QUALITY, S.A. | Actividades administrativas y servicios auxiliares | 31/12/19 | 26/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | BDO | 03/04/20 | ✓ |
| BIOSEARCH, S.A. | Actividades profesionales, científicas y técnicas | 31/12/19 | 27/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | EY | 03/04/20 | |
| BODEGAS RIOJANAS, S.A. | Alimentación, bebidas y tabaco | 31/12/19 | 27/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | EY | 28/04/20 | ✓ |
| CATENON, S.A. | Actividades profesionales, científicas y técnicas | 31/12/19 | 23/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | Mazars | 26/03/20 | |
| COMPañIA ESPAÑOLA DE VIVIENDAS EN ALQUILER, S.A. | Actividades inmobiliarias | 31/12/19 | 25/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | PwC | 30/03/20 | |
| DEOLEO, S.A. | Alimentación, bebidas y tabaco | 31/12/19 | 07/04/20 | ✓ | ✓ | ✓ | HP Tipo II | EY | 08/04/20 | |
| DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTACION, S.A. | Comercio al por mayor y al por menor | 31/12/19 | 25/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | EY | 08/04/20 | ✓ |
| EBRO FOODS, S.A. | Alimentación, bebidas y tabaco | 31/12/19 | 25/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | EY | 02/04/20 | |
| ELEC NOR, S.A. | Construcción | 31/12/19 | 25/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | KPMG | 26/03/20 | ✓ |
| FLUIDRA, S.A. | Comercio al por mayor y al por menor | 31/12/19 | 25/03/20 | ✓ | | | HP Tipo II | EY | 26/03/20 | |
| GIGAS HOSTING, S.A. | Información y comunicaciones | 31/12/19 | 30/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | EY | 30/03/20 | ✓ |
| GREENALIA, S.A. | Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca | 31/12/19 | 25/03/20 | ✓ | | | HP Tipo II | EY | 02/04/20 | |
| GRUPO EZENTIS, S.A. | Construcción | 31/12/19 | 31/03/20 | ✓ | ✓ | ✓ | HP Tipo II | KPMG | 03/04/20 | ✓ |
| GRUPO TRADEBE MEDIOAMBIENTE, S.L. | Servicios | 31/12/19 | 30/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | EY | 02/04/20 | |
| INDRA SISTEMAS, S.A. | Información y comunicaciones | 31/12/19 | 23/03/20 | ✓ | ✓ | ✓ | HP Tipo II | Deloitte | 23/03/20 | |
| INDUSTRIA DE DISEÑO TEXTIL, S.A. | Comercio al por mayor y al por menor | 31/01/20 | 17/03/20 | ✓ | ✓ | ✓ | HP Tipo I | Deloitte | 17/03/20 | ✓ |
| INVERSIONES DOALCA, SOCIMI, S.A. | Actividades inmobiliarias | 31/12/19 | 17/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | BDO | 18/03/20 | |
| MINERALES Y PRODUCTOS DERIVADOS, S.A. | Industrias extractivas | 31/12/19 | 25/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | Crowe Horwath | 08/04/20 | ✓ |
| MIQUEL Y COSTAS & MIQUEL, S.A. | Industria del papel | 31/12/19 | 08/04/20 | ✓ | ✓ | ✓ | HP Tipo II | PwC | 08/04/20 | |
| MONDO TV IBEROAMERICA, S.A. | Información y comunicaciones | 31/12/19 | 17/03/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | BDO | 01/04/20 | ✓ |
| PROMOTORA DE INFORMACIONES, S.A. | Información y comunicaciones | 31/12/19 | 30/04/20 | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | Deloitte | 30/04/20 | ✓ |
| RENTA 4 BANCO, S.A. | Actividades financieras y de seguros | 31/12/19 | 17/03/20 | ✓ | | | HP Tipo II | KPMG | 17/03/20 | |
| SACYR, S.A. | Construcción | 31/12/19 | 26/03/20 | ✓ | | | HP Tipo II | EY | 08/04/20 | |
| TRAJANO IBERIA SOCIMI, S.A. | Actividades inmobiliarias | 31/12/19 | Sin información | ✓ | ✓ | | HP Tipo II | PwC | 01/04/20 | |





Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2020 a)

11.2. ANEXO II RESUMEN DE LOS IMPACTOS DEL COVID-19 EN LAS NIA-ES

| | | |
|-------------------------|---|------------------|
| |  | Impacto alto |
| Estimación del impacto: |  | Impacto moderado |
| |  | Poco impacto |

| NIA-ES | Impacto | Principales párrafos en los que tiene impacto |
|--|---|--|
| 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditor |  | Apdos. 15 a 17 |
| 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría |  | Apdo. 6b) Art. 5.2 LAC y 7 RTLAC Emisión del informe y su entrega a la entidad auditada |
| 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros |  | Apdos.12, 15 a 17 y 20 |
| 230 Documentación de auditoría |  | Apdos. 8.c), 10, 13 y 14 |
| 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude |  | Apdos. 3, 11.b) a 13 y 28 a 32 |
| 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros |  | Apdo. 6.b) |
| 260R Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad |  | Apdos. 15 y 16 |
| 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad |  | Apdo. 8 |
| 300 Planificación de la auditoría de estados financieros |  | Apdos 7 a 9 y 10 |
| 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno |  | Apdos. 11, 12, 18, 25, 26 y 31 |
| 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría |  | Apdos. 10 a 13 |
| 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados |  | Apdos. 5 a 10, 18, 20, 15, 21, 24, 26 y 27 |
| 402 Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios |  | Apdos. 9 a 14 y 15 a 17 |

| NIA-ES | Impacto | Principales párrafos en los que tiene impacto |
|--|---|---|
| 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría |  | Apdo. 11 |
| 500 Evidencia de auditoría |  | Apdos. 6 y 11 |
| 501 Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas |  | - Existencias: Apdos. 4 y 8. - Litigios y reclamaciones: Apdos. 9 y 10 |
| 505 Confirmaciones externas |  | Apdos. 7, 11, 12 y 14 |
| 510R Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura |  | Apdo. 6 |
| 520 Procedimientos analíticos |  | Apdos.5.a) y b) y 6 |
| 530 Muestreo de auditoría |  | Apdos. 6 y 7 y 10 a 13 |
| 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar |  | Apdos. 10 a 21 |
| 550 Partes vinculadas |  | Apdos. 2, 5 y 18 a 24 |
| 560 Hechos posteriores al cierre |  | Toda la norma. Analizar conjuntamente con los requerimientos del marco de información financiera aplicable |
| 570R Empresa en funcionamiento |  | Prácticamente en toda la norma. |
| 580 Manifestaciones escritas |  | 9, 13, 14, 17 y 19 |
| 600 Consideraciones especiales- auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) |  | Impacto en los diferentes apdos. de la norma |
| 610 Utilización del trabajo de los auditores internos |  | Apdos. 9, 10 y 12 |
| 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor |  | Apdo. 7 |
| Relación entre auditores |  | - Cambio de auditores. Apdos. 7 a 12. - Actuación conjunta de auditores: Apdos. 18, 19 20 y 22 |
| 700R Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros |  | Apdos. 11, 13 y 46 |
| 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente |  | Apdos. 7 a 10 |
| 705R Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente |  | Apdo. 6 |

| NIA-ES | Impacto | Principales párrafos en los que tiene impacto |
|---|---|---|
| 706R Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente |  | Apdos. 8 y 10 |
| 710 Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos |  | Apdos. 11 y 12 |
| 720R Responsabilidades del auditor con respecto a otra información |  | Apdos. 14 a 18 |
| 805R Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero |  | Toda la norma |

Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2020 b)