

## ***Caso práctico efectos de la crisis del covid-19 en el cierre contable de 2019***

17/04/2020

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Como sabemos España se encuentra en estado de alarma como consecuencia de la crisis sanitaria y económica provocada por el covid-19. Este estado de alarma, en principio, durará hasta las 00.00 horas del día 12 de abril de 2020, tal y como se indica en la Resolución de 25 de marzo de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de autorización de la prórroga del estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.

Los efectos de esta crisis económica en las empresas están siendo devastador, y se está cebando con mucha intensidad en la población española. En el momento de redactar estas líneas, somos el segundo país del mundo en número de fallecidos por motivo de este virus.

El efecto que ha tenido esta pandemia en nuestro país ha evolucionado con la siguiente cronología:

1. La primera víctima del coronavirus en el mundo, se produjo China (Wuhan), parece ser en noviembre de 2019, aunque el inicio pudo ser anterior.
2. El 31 de diciembre de 2019 la Organización Mundial de la Salud (OMS) alerta sobre el virus conocido normalmente como coronavirus. En esa fecha la Comisión Municipal de Salud y Sanidad de Wuhan (provincia de Hubei, China) informó sobre un grupo de 27 casos de neumonía de etiología desconocida, incluyendo siete casos graves, con una exposición común a un mercado mayorista de marisco, pescado y animales vivos en la ciudad de Wuhan.
3. 20 de enero de 2020. Primer informe de la OMS, anunciando que el gobierno chino había informado a su organización.
4. 31 de diciembre de 2019. La OMS anunció la existencia de 44 contagios
5. El primer caso en España aconteció a finales de enero de 2020 en La Gomera.

6. Fue declarado pandemia global por la OMS desde el 11 de marzo de 2020.
7. En España, el Gobierno aprueba el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo de 2020, por el que se declara el estado de alarma.

Todos los autores e instituciones<sup>1</sup> consideran que el efecto que tiene esta crisis en las empresas españolas se produjo en 2020, en consecuencia, nos encontramos con un hecho posterior al cierre contable.

Como sabemos, los hechos posteriores se clasifican en:

- Hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos. Esto es aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros. Dará lugar al registro de una provisión con cargo a la cuenta de resultados, siempre y cuando puedan ser cuantificados. Se trata de hechos denominados del tipo 1.

- Hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación. Esto es aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros. Se trata de un hecho denominados del tipo 2. Es tema muy muy bonito, en el que actualmente estamos leyendo cosas contradictorias, el tema no es pacífico.

Según la Teoría contable, los hechos deben ser registrados cuando se produzcan, y en aplicación del principio de especificidad de ejercicio, los hechos que se produzcan en 2019 deben ser registrados en 2019, y los que se produzcan en 2020 se registrarán obviamente en 2020. El problema es que con los hechos posteriores se puede tener más información sobre ciertos acontecimientos que ya se habían producido en el ejercicio anterior, por lo que lo importante es situar a los hechos contables en el ejercicio que corresponda.

En este caso, los efectos de la crisis del covid-19 en España, generalmente se trata de hechos posteriores del tipo 2, porque las circunstancias perversas que ha provocado el covid-19 normalmente no existían a 31 de diciembre de 2019, salvo alguna excepción de posibles deterioros ya existente en la fecha de cierre, realización de planificación

---

<sup>1</sup> Por ejemplo, el Informe: Efectos del COVID-19 en las cuentas anuales, emitido por Economistas Contables del Consejo General de Economistas. [https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2020/03/Documento\\_Definitivo\\_COVID.pdf?utm\\_source=mailpoet&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=no-184-revista-tecnica-economica\\_31](https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2020/03/Documento_Definitivo_COVID.pdf?utm_source=mailpoet&utm_medium=email&utm_campaign=no-184-revista-tecnica-economica_31)

financiera a los efectos de reconocimiento de activos por impuestos diferidos y aplicación del principio de gestión continuada<sup>2</sup>.

De este modo, según el informe de los Efectos del COVID-19 en las cuentas anuales, emitido por Economistas Contables del Consejo General de Economistas, citado anteriormente, los efectos del coronavirus en la información contable pueden ser:

1. Rotura de stock y problemas de abastecimiento.
2. Disminución de las exportaciones.
3. Sobre la amortización de activos.
4. Valoración de activos financieros
5. Mermas y posible deterioro de existencias.
6. Efectos sobre el patrimonio neto
7. Incremento de los pasivos.
8. Efectos en la elaboración de la memoria.
9. Efectos en la elaboración del informe de gestión.
10. Efectos en la elaboración del informe de Información no Financiera (EINF).
11. Respecto a los plazos de formulación y aprobación de las cuentas anuales.

Se recomienda ver el documento Informe: [Efectos del COVID-19](#) en las cuentas anuales, emitido por Economistas Contables del Consejo General de Economistas, resulta muy útil, sobre todo respecto a la repercusión que puede tener en la información que hay que proporcionar sobre el covid-19 en la memoria.

Bien, sobre a base de todo esto hemos realizado una aplicación práctica.

Veamos un caso práctico:

Supongamos la sociedad AUTOCARESEXPRES que se dedica al transporte de viajeros por carretera. En el cierre a 31 de diciembre de 2019, el valor contable neto de la flota de autobuses, ascendía a 50 millones de euros. Su activo está formado principalmente por los autobuses adquiridos, ascendiendo su capital a 20 millones de euros, y su patrimonio neto a 30 millones de euros.

Sus clientes son fundamentalmente los huéspedes de los hoteles que contrataban a AUTOCARESEXPRES para realizar los desplazamientos turísticos, así como la asistencia lúdica de los asistentes a Congresos y eventos profesionales.

---

<sup>2</sup> Puede verse al respecto el trabajo Hechos posteriores y efectos de la crisis del Covid-19. [http://gregorio-labatut.blogspot.com/2020/03/hechos-posteriores-y-efectos-de-la\\_24.html](http://gregorio-labatut.blogspot.com/2020/03/hechos-posteriores-y-efectos-de-la_24.html)

A la fecha de cierre, no existía ningún indicio de deterioro de los autobuses, puesto que eran autobuses de última generación ya que se había renovado la flota muy recientemente.

Con motivo del establecimiento del estado de alarma, el 14 de marzo de 2020, la empresa tiene que cesar en su actividad, pues ya no puede realizar los desplazamientos a los clientes que los estaban realizando habitualmente. Por este motivo, realiza un ERTE con sus trabajadores acogidos a las medidas laborales.

La empresa, todavía no ha formulado cuentas anuales y el impacto sobre la actividad de la empresa es muy duro, de tal modo que supongamos dos situaciones:

1. Los administradores consideran que se trata de un hecho posterior, que va a afectar gravemente a la empresa, pero no es motivo para dudar sobre la continuidad de la empresa ya que esta es muy saneada, y cuando pase esta situación tan lamentable, la empresa podrá continuar con su actividad y además se están estudiando otros proyectos de utilización de los autocares. Los administradores entienden que teniendo en cuenta sus circunstancias particulares y sus previsiones de acuerdo con su plan de contingencia, entienden que no se cumplen los preceptos para tener que formular las Cuentas Anuales en base al principio de empresa en liquidación.
2. Los administradores consideran que se trata de un hecho posterior, que va a afectar tan gravemente a la empresa, que pone en duda la continuidad de la misma, ya que la empresa no puede subsistir mucho más tiempo en esta situación.

Se pide: Determinar cuál será la repercusión de cada uno de estos casos en las Cuentas Anuales del cierre de 2019, suponiendo que la empresa realiza la memoria normal del PGC.

Para la solución nos basaremos en el Informe: Efectos del COVID-19 en las cuentas anuales, emitido por Economistas Contables del Consejo General de Economistas.

#### SOLUCIÓN:

1. Caso 1. Los administradores consideran que se trata de un hecho posterior, que va a afectar gravemente a la empresa, pero no es motivo para dudar sobre la continuidad de la empresa ya que esta es muy saneada, y cuando pase esta situación tan lamentable, la empresa podrá continuar con su actividad y además se están estudiando otros proyectos de utilización de los autocares. Los administradores entienden que teniendo en cuenta sus circunstancias particulares y sus previsiones de acuerdo con su plan de contingencia, entienden que no se cumplen los preceptos para tener que formular las Cuentas Anuales en base al principio de empresa en liquidación.

Se trata de un hecho posterior del Tipo 2 puesto que en fecha de cierre (31 de diciembre 2019), no existía ningún indicio de deterioro que hiciera dudar sobre la valoración de

los activos. De este modo, tendrá efecto en la información ofrecida en la Memoria de la entidad.

Vamos a utilizar para ello las directrices que se indican en el Documento Efectos del COVID-19 en las cuentas anuales, emitido por Economistas Contables del Consejo General de Economistas.

Afectará a las siguientes notas de la Memoria:

Según el Documento, nos encontraríamos en el:

*“Primer escenario: Si bien a la fecha de formulación de las cuentas anuales, existe una total incertidumbre sobre la contención de la pandemia y sus efectos económicos la empresa, teniendo en cuenta sus circunstancias particulares y sus previsiones de acuerdo con su plan de contingencia, entiende que no se cumplen los preceptos para tener que reformular las cuentas en base al principio de empresa en funcionamiento de acuerdo con la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; y por tanto, seguirá formulando sus cuentas aplicando dicho principio sobre el marco de información financiera cuando resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En estos casos, entendemos necesario que la empresa informe de su situación actual en su información financiera (memoria de las cuentas anuales, informe de gestión y estado de información no financiera). Al objeto de facilitar esta labor a los encargados de elaborar las cuentas anuales, así como a los auditores, se proponen textos orientativos en los Anexos de este informe, que deberán ser adaptados por cada entidad a su casuística particular”.*

En consecuencia, se propone, según el Documento de Economistas Contables, el siguiente texto en los siguientes puntos de la Memoria:

Punto 2.3: Bases de presentación de las cuentas anuales. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

*“La empresa AUTOCARESEXRES ha elaborado las cuentas anuales del ejercicio 2.019 bajo el principio de empresa en funcionamiento, habiendo tenido en consideración la situación actual del COVID-19 así como sus posibles efectos en la economía en general y en su empresa en particular, no existiendo riesgo de continuidad en su actividad, tal como se ha detallado en la nota 22 de esta memoria.*

*(...)”*

Punto 22: Hechos posteriores al cierre

*“EL COVID-19 —más popularmente conocido como coronavirus— se ha convertido a nivel mundial en una emergencia sanitaria afectando a los ciudadanos, a las empresas y la economía en general, hasta el punto de que la Organización Mundial de la Salud (OMS) lo ha declarado una pandemia tanto por su rápida expansión como por sus efectos. Habiendo sido reconocido inicialmente en China —en la localidad de Wuhan—, en diciembre de 2019, a la fecha de formulación de estas cuentas anuales, según fuentes de la propia OMS, el coronavirus está expandido por la mayoría de los territorios del mundo, entre ellos España. Tal situación de gravedad no sólo está dañando la salud de las personas, sus efectos sobre la economía y particularmente sobre las pymes, todavía son difíciles de cuantificar, siendo su progresión aún*



*exponencial. La Comisión Europea (CE) con fecha 13 de marzo de 2020 ya estimaba una caída de 2,5 puntos porcentuales sobre el PIB de la zona euro, lo que pone de manifiesto los efectos colaterales que tendrá en la economía esta pandemia.*

*Ante esta situación España, siguiendo los precedentes de otros países europeos donde se han registrado unas tasas elevadas de afectados —como Italia—, ha llevado a cabo medidas drásticas, con la intención de limitar la expansión del virus, así como otras medidas destinadas a amortiguar sus efectos económicos. Entre estas medidas destacamos la entrada en vigor, el pasado 14 de marzo de 2020, del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. El estado de alarma, siendo una herramienta que tiene a su disposición el ejecutivo ante casos de extrema necesidad como el presente, no goza de excesivos precedentes en la historia de nuestra democracia que hayan requerido de la aplicación de tal dura medida. Además de haber sido limitado uno de los derechos fundamentales de los ciudadanos, como el derecho a la libre circulación de personas —consagrado en el artículo 19 de la Constitución española— con la excepción de unas determinadas situaciones tipificadas como: la asistencia al puesto de trabajo, en caso de que la empresa no pueda garantizar el teletrabajo, la asistencia a los establecimientos abiertos, al objeto de adquirir bienes de primera necesidad como alimentos o medicamentos, entre otras situaciones tasadas, ha llevado a los ciudadanos españoles a un confinamiento obligatorio en sus hogares que provocarán un descenso muy importante de las ventas y de la actividad por parte de las empresas y de sus beneficios. Otra de las novedades que trae el Real Decreto mencionado, es la obligatoriedad de que ciertos locales y establecimientos comerciales que prestan atención al público, como puede ser el caso de bares, restaurantes y comercio al por menor —habiendo ciertas excepciones para el caso de alimentos de primera necesidad— tengan que llevar a término un cese temporal de toda su actividad presencial provocando indudablemente cuantiosas pérdidas económicas.*

*El pasado 18 de marzo de 2020, el gobierno, en aras de paliar los efectos económicos de esta pandemia, ha publicado el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, el cual incorpora algunas disposiciones que afectarán a la actividad empresarial.*

*Si bien es difícil, a la fecha de formulación de estas cuentas anuales, hacer unas previsiones sobre la expansión de esta pandemia y sus efectos sobre la economía, entendemos que la empresa AUTOCARESEXPRES, atendiendo a su situación particular y a las medidas que está llevando a cabo, retomará su actividad empresarial habitual tan pronto finalice el estado de alarma, de manera que la situación no repercutirá significativamente en sus cuentas anuales de 2019, pero sí en sus previsiones para el ejercicio 2020, como va a suceder con la mayoría de las empresas españolas. La administración de AUTOCARESEXPRES siguiendo las indicaciones del gobierno y de acuerdo con su plan de contingencia de riesgos ha ejecutado las siguientes acciones:*

- 1. Implantar el sistema de teletrabajo para los trabajadores que están al servicio de la gestión y administración de la empresa. Con lo cual se seguirán prestando estos servicios, pero desde el domicilio de los empleados. Se seguirá*



*atendiendo, pero de forma telefónica, por email y videoconferencia a los clientes, durante el periodo de alarma, retomando posteriormente su actividad normal.*

- 2. Solicitar un Expediente de Regulación Temporal de Empleo ERTE acogiéndose a lo establecido en el 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 (BOE 18-03-2020). El ERTE ha afectado a 219 conductores de autocares. Retornarán a su actividad normal una vez haya finalizado el periodo de alarma y se pueda realizar el servicio a los clientes.*

(...)”

2. Caso 2. Los administradores consideran que se trata de un hecho posterior, que va a afectar tan gravemente a la empresa, que pone en duda la continuidad de la misma, ya que la empresa no puede subsistir mucho más tiempo en esta situación.

Nos encontramos en el segundo escenario indicado en el Documento de Economistas Contables del Consejo General de Economistas, en el cual se indica:

*“Segundo escenario: La empresa, atendiendo a su situación actual, ha constatado y previsto que los daños económicos son y serán tales que le llevará a una situación de insolvencia sobrevenida poniendo en peligro su futura viabilidad. Atendiendo a esta excepcionalidad, los administradores han de valorar si procede reformular sus cuentas anuales conforme a lo estipulado en la Resolución de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, como norma complementaria del PGC. A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España pone a disposición de todos los contables y auditores modelos de memorias, entre ellos el modelo de memoria cuando no resulta de aplicación el principio de empresa en funcionamiento”.*

Puede verse en memorias 2020, en concreto el modelo de Memoria sobre el marco de información financiera cuando no resulta de aplicación el principio de empresa en funcionamiento. <https://ec.economistas.es/memorias/>

Un saludo cordial para todos los amables lectores y cuídense mucho.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

