

INCIDENCIA DE LA COVID-19 EN LOS INFORMES DE AUDITORIA: EMPRESAS DEL IBEX 35

**María Ángela
JIMÉNEZ MONTAÑES**
Universidad de Castilla La Mancha
(España)

**Susana
VILLALUENGA DE GRACIA**
Universidad de Castilla La Mancha
(España)

RESUMEN:

La Covid-19 se considera uno de los riesgos más relevantes de las empresas en el ejercicio económico 2020-21. La pandemia mundial, ha afectado y afecta, no sólo desde la óptica de salud, sino también desde la óptica económica. La incidencia de esta situación se plasma en los informes de Auditoria del ejercicio 2020, que, en función de la legislación vigente en España, serán elaborados y presentados durante el primer semestre del año 2021. Los riesgos evaluados y derivados de esta pandemia afectarán a diversos aspectos de los Estados Financieros de las Organizaciones, como son la valoración del inmovilizado material e intangible, del Fondo de Comercio, las existencias, los activos y pasivos diferidos por el impuesto sobre sociedades, los arrendamientos, las retribuciones al personal y el principio de empresa en funcionamiento. Las Cuestiones Clave de Auditoria son el aspecto más relevante de los Informes de Auditoria.

Palabras clave: Covid-19; Cuestiones Clave de Auditoria: Informes de Auditoria

ABSTRACT:

Covid-19 is considered one of the most relevant risks of companies in the 2020-21 financial year. The global pandemic has affected and affected not only from a health perspective, but also from an economic perspective. The impact of this situation is reflected in the Audit reports for the 2020 financial year, which, according to the legislation in force in Spain, will be prepared and presented during the first half of 2021. The risks assessed and arising from this pandemic will affect various aspects of the Financial Statements of organizations, such as the valuation of the intangible and material assets, the Trade Fund, stocks, assets and liabilities deferred by corporation tax, leases, remuneration to staff and the operating company principle. The Key Audit Issues are the most relevant aspect of the Audit Reports.

Keywords: Covid-19; Key Audit Matters; Auditing Reports.

1. INCIDENCIA DE LA COVID-19 EN LA INFORMACION CONTABLE EMPRESARIAL

La COVID-19 ha sido uno de los riesgos financieros y económicos más inesperados que han tenido que asumir las entidades durante el ejercicio 2020. Esta situación está afectando al rendimiento económico, financiero y social de las organizaciones y por tanto, tendrá impacto en la formulación y presentación de sus Estados Financieros del ejercicio, así como en la Auditoría de cuentas de los mismos. Siguiendo las directrices de la Norma Internacional de Contabilidad, NIC 1, *Presentación de Estados Financieros* (IASCF, 2006), los ingresos o gastos que sean materiales, la empresa puede presentarlos de manera separada, en base de su naturaleza, o bien en las notas de la Memoria.

En relación con los posibles efectos que el COVID-19 pueda presentar en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se debe considerar cómo han sido dichos impactos evaluados y la posibilidad de diferenciar tanto los ingresos como los gastos derivados de esta situación de los que se derivan de la situación económica normal. La cuantificación de los efectos COVID-19 pueden realizarse bajo un alto grado de subjetividad y arbitrariedad, lo que puede llegar a modificar la imagen fiel que se persigue en la presentación de las Cuentas Anuales. Se considera que cuando los efectos COVID-19 afecten a todos los epígrafes de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sean recogidos dentro de la misma, de manera separada y clasificados según su naturaleza, si bien, en otro caso, deben reflejarse en las notas de la Memoria. En el caso de que las partidas se incluyan en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias deben estar perfectamente identificadas en concepto y naturaleza de COVID, al objeto de facilitar la comprensión de las Cuentas Anuales por los stakeholders.

En este sentido, la ESMA (European Securities and Markets Authority) (EUROPEAN SECURITIES AND MARKETS AUTHORITY, 2020), es su publicación del 20 de mayo del 2020, recomienda que las empresas deben tener muy en consideración la presentación de los efectos de la pandemia en la Cuenta de Resultados siendo aconsejable su presentación en las notas de la Memoria. Si bien, únicamente deben considerarse aquellos derivados de la situación acaecida y que no se consideren recurrentes para periodos posteriores sin pandemia (EUROPEAN SECURITIES AND MARKETS AUTHORITY (ESMA), 2020)

Uno de los principales problemas que se pueden presentar en la elaboración de las Cuentas anuales es la utilización de los juicios de valor para determinar las partidas, tanto de ingresos como de gastos derivadas de la pandemia. Se considera que los aspectos fácilmente cuantificables pueden ser:

-
- costes adicionales de limpieza e higiene para control o prevención del contagio;
 - paga temporal por riesgo para empleados;
 - sanciones por demora o incumplimiento de contratos debido al cierre de instalaciones de producción;
 - concesiones de alquiler facilitadas por arrendadores que se derivan directamente de la COVID-19.

No deben considerarse partidas específicas derivadas del efecto COVID-19

- nóminas de empleados inactivos;
- depreciación de instalaciones por suspensión de la producción;
- costes de arrendamiento y suministros durante cierres temporales.

Las áreas más afectadas por efecto COVID son las siguientes:

- a) Inmovilizado. De manera concreta afecta a las pruebas de deterioro, al fondo de comercio y a la amortización.
- b) Activos financieros. Préstamos y partidas a cobrar y otros activos financieros.
- c) Activos por impuesto diferido.
- d) Existencias, por problemas de abastecimiento, ruptura del stock, caída de las exportaciones, baja rentabilidad y variación de existencias y deterioro
- e) Patrimonio Neto; Fondos propios, subvenciones
- f) Pasivos financieros y ratio de endeudamiento
- g) Arrendamientos
- h) Retribuciones al personal.

La incidencia del COVID-19 también debe aparecer recogido en la Memoria Normal¹. En la Nota nº 2, Base de presentación de las cuentas anuales, en donde debe indicarse en qué escenario se encuentra la empresa en el momento de formulación de las Cuentas; en incertidumbre, pero con la aplicación del principio de empresa en funcionamiento o bien, que no resulta de aplicación dicho principio. En la Nota nº 14, Provisiones y Contingencias, en donde debe indicarse la descripción de las partidas en las que puede afectar la pandemia, el posible impacto en las mismas y la posibilidad de dotación de deterioros. En la Nota nº 22, Hechos posteriores al cierre, cuando los hechos posteriores identificados pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre de este, no van a suponer un ajuste en las cuentas anuales, pero si éstos son tan importantes debe incorporarse en la Nota de la Memoria información sobre su naturaleza, así como una estimación de su efecto o bien, una indicación de la imposibilidad de realizar la estimación de la misma.

Estas modificaciones presentadas en las Cuentas Anuales de las empresas implican un cambio en la realización de la Auditoría de Cuentas, si bien, no disponemos de ninguna NIA-ES (Normas Internacionales de Auditoría aplicadas a España) aplicable en la situación de pandemia soportada. Por tal motivo, desde diversas corporaciones de auditores y sociedades de auditoría, se establece que los principales puntos relevantes a considerar en la auditoría de las Cuentas Anuales formuladas bajo el efecto COVID-19 pueden ser los siguientes (Trigueros, Durender, & (coord), Auditoría. Incluye el nuevo Reglamento de la LAC, 2021) :

- a) Valoración de riesgos y planificación.
- b) Respuesta a los riesgos.
- c) Evidencia de auditoría.
- d) Auditoría de grupos.
- e) Supervisión y revisión de los trabajos de auditoría.
- f) Cumplimientos de plazos legales y emisión de informes.

2. METODOLOGIA DE INVESTIGACIÓN

Para el desarrollo de la investigación se han analizado los informes de auditoría de las empresas del IBEX 35 de la Bolsa Española, del ejercicio 2020 y la

¹ La Memoria Normal forma parte de las Cuentas Anuales de las Empresas, cuyas características y composición aparecen reguladas en el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. [en línea] <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514/con>

información del Informe REPORTA ² del 2020, para las mismas empresas, siendo éste el que nos ha permitido identificar los aspectos relevantes y las cuestiones clave de auditoría identificados y reflejados en los informes de auditoría de las empresas, considerando la puntuación otorgada a cada empresa en el mismo.

El Informe REPORTA tiene como objetivo fundamental analizar la transparencia de la información que presentan las empresas del Índice General de la Bolsa de Madrid. El ámbito de estudio de este informe compila tanto la información financiera como no financiera (ambiental, social y gobernanza, ASG) presentada por las empresas a sus accionistas y grupos de interés el día de celebración de la Junta General de Accionistas. Este informe estructura su índice en base a cuatro principios básicos: transparencia, compromiso, relevancia y accesibilidad.

- Transparencia hace referencia a la información financiera, no financiera y operativa de las empresas es completa y permite conocer el desempeño económico financiero de la empresa y sus perspectivas de futuro.
- Compromiso se refiere a información relacionada con el medioambiente, aspectos sociales y de gobierno corporativo completa, que permita conocer el compromiso de la empresa con la sociedad y el desarrollo sostenible.
- Relevancia indica el impacto económico de la información, en los campos sociales, económicos y medioambientales en las decisiones de los stakeholders.
- Accesibilidad nos indica la presentación de manera clara y accesible a los diferentes grupos de interés.

Estos cuatro puntos de análisis se derivan del análisis de las directrices y recomendaciones de The Global Reporting Initiative (GRI), AA1000 de Accountability, The Global Compact y los criterios de Dow Jones Sustainability Index (DJSI) y del Informe Integrado del International Integrated Reporting Council, (IIRC).

Para la realización de la investigación hemos agrupado las empresas del IBEX 35 en diferentes sectores:

- a) Tecnología y comunicaciones: Telefónica (puesto en el informe 8); Amadeus (37); Cellnex (42); Indra (47); Grupo Masmovil Ibercom (91).
- b) Materiales Básicos, Industria y Construcción: Acciona (3); Cie Automotive (6); Ferrovial (9); ACS (11); Acerinox (41); ArcelorMittal (46); Siemens Gamesa (58).
- c) Petróleo y energía: Endesa (1); Iberdrola (2); Red Eléctrica (4); Naturgy Energy (7); Enagás (12); Repsol (21).
- d) Servicio de consumo: Meliá Hoteles Internacional (19); AENA (20); IAG (29); Mediaset (33)
- e) Servicios financieros e inmobiliarias: Banco Santander (5); CaixaBank (10); Bankia (13); Mapfre (15); Inmobiliaria Colonial (28); BBVA (34); Bankinter (52); Banco Sabadell (53).

² La información del INFORME REPORTA se ha obtenido de la web <https://informereporta.com/> [en línea]

- f) Bienes de consumo: Inditex (17); Grifols (32); Ence (44); Viscofan (48).

Para nuestro estudio, se han analizado los Informes de Auditoría del ejercicio 2020 de las empresas indicadas, incluidas en el IBEX 35, tanto consolidadas como individuales, si bien, en este trabajo vamos a presentar las conclusiones obtenidas de los dos primeros sectores de empresas, tecnología y comunicaciones y materiales básicos, industria y construcción, esto significa un total de 22 informes de auditoría analizados, centrándonos en el apartado de Cuestiones Clave de Auditoría, como aspecto relevante de los Informes, en consideración con la Ley de Auditoría de Cuentas.

Las preguntas de investigación que nos hemos planteado han sido las siguientes:

PI 1: ¿Ha incidido la COVID-19 en la Contabilidad de las empresas durante el ejercicio 2020?

PI 2: ¿Las empresas del IBEX 35 han reflejado en sus Cuentas Anuales los impactos de la COVID-19?

PI 3: ¿Los informes de Auditoría de las empresas cotizadas reflejan los impactos de la COVID-19?

PI 4: ¿Las cuestiones clave de Auditoría del Informe de Auditor independiente de las empresas cotizadas han reflejado la realidad empresarial en relación con la COVID-19?

PI 5: ¿Existe relación entre las empresas relevantes del Informe REPORTA y las cuestiones clave de auditoría presentadas en el Informe de Auditor independiente?

Los datos de las empresas cotizadas han sido obtenidos de las webs de cada una de las empresas analizadas y de carácter gratuito.

3. LAS CUESTIONES CLAVE EN LOS INFORMES DE AUDITORIA

El Informe de Auditoría se considera como el fin último de un proceso de Auditoría de Cuentas. La estructura y la composición del Informe ha sufrido un proceso de mejora, al objeto de garantizar la transparencia de la información empresarial y garantizar las expectativas de los stakeholders (INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA, 2018). El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España, organismo encargado de regular la Contabilidad y la Auditoría en España, mediante la Resolución de 23 de diciembre del 2016, incorporó a la Normativa de Auditoría Española la NIA-ES 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. (ICAC, 2016) al objeto de cumplir con los requerimientos del art. 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas. Esto supuso la necesidad de redactar un nuevo apartado en el Informe de Auditoría, “Cuestiones clave de auditoría”, por las que el auditor, en base a su juicio profesional, debe mostrar los aspectos más significativos observados en la realización de la auditoría, así como la respuesta a los riesgos identificados.

Las Cuestiones Clave de Auditoría (CCCA), también conocidas como Key Audit Matters (KAM) son aquellas cuestiones que, a juicio del auditor y seleccionadas entre los asuntos comunicados a los responsables del gobierno de la entidad auditada, han sido de la mayor importancia para la auditoría de los estados financieros del período. Los KAM se derivarán de aquellos aspectos que requirieron una atención significativa del auditor, por ejemplo, áreas de riesgo de

auditoría significativo o cuestiones en las que a efectos de la preparación y formulación de los estados financieros les ha sido necesario aplicar a la Dirección y Administradores juicios o estimaciones significativas. También pueden tener relación con circunstancias o transacciones significativas que han tenido lugar durante el período (KPMG, 2018).

La descripción de cada cuestión clave normalmente incluirá ³:

- El motivo y las principales consideraciones por las que el auditor consideró que la cuestión era de la mayor significatividad en la auditoría.
- El modo en que se ha tratado, el auditor puede describir:
 - i. Aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;
 - ii. Un breve resumen de los procedimientos aplicados
 - iii. Una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría y, en su caso,
 - iv. Observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos
- Una referencia a la información correspondiente en las cuentas anuales, si es aplicable.

En la situación planteada por la COVID-19, las cuestiones clave de auditoría se han visto concentradas en los siguientes aspectos:

- Principio de empresa en funcionamiento.
- Valoración del Fondo de Comercio.
- Reconocimiento de Ingresos.
- Valoración de inversiones.

Pero, si bien, encontramos diferencias relevantes en función del sector empresarial al que pertenece la empresa auditada.

3.1. Sector de tecnología y comunicaciones

El sector de tecnología y comunicaciones se encuentra integrado por 5 empresas, auditadas las cuentas para el ejercicio 2020, objeto de nuestro estudio, tal y como se ha indicado en páginas anteriores. Las cuestiones claves de auditoría (CCA) se han centrado en aspectos vinculados con:

- Fondo de Comercio.
- Reconocimiento de ingresos.
- Operaciones continuadas.
- Provisiones
- Valoración de inversiones en otras empresas
- Test de deterioros en empresas del grupo.
- Valoración y capitalización de gastos de desarrollo.

La totalidad de CCA identificadas han ascendido a 16, quedando distribuidas en el gráfico siguiente:

³ Puede consultarse el Documento Técnico NIA-ES R, Ejemplos de aspectos más relevantes y cuestiones clave de Auditoría según NIA-ES y NIA-ES 701 Revisada del Consejo General de Economistas de España de enero del 2018. Disponible en <http://www.auditoresandalucia.com/wp-content/uploads/2018/03/DT-n%C2%BA-36.-Ejemplos-cuestiones-clave-y-aspectos-mas-relevantes.-Informes-NIA-ES-310118.pdf> [en línea]



Fuente: elaboración propia a partir de los informes de Auditoría publicados en las páginas web.

Estas empresas han optado por presentar la información derivada de la incidencia de la COVID-19 en la nota 6 de la Memoria, en aspectos relativos a:

- Necesidades de liquidez y líneas de crédito
- Incremento del riesgo de crédito
- Medidas de reducción de costes e inversiones
- Reestructuración de plantillas
- Test de deterioro de las unidades generadoras de efectivo
- Principio de empresa en funcionamiento

Si bien, consideramos que la incidencia más relevante de la COVID-19 se centra en la aplicación de la NIA-ES 570R, Empresa en funcionamiento (IFAC, 2016). La aplicación del principio contable de Empresa en funcionamiento considera que la aplicación de los criterios y valoraciones contables, se realizan considerando que la empresa no va a ser liquidada o que no van a cesar sus operaciones y por tanto, la valoración del patrimonio de la empresa se realiza bajo la consideración que la empresa va a continuar con su actividad durante un tiempo indefinido. La no aplicación de este principio únicamente deberá ser aceptado por un auditor cuando tenga evidencia suficiente y adecuada para considerar esta situación derivada de los efectos económicos de la pandemia, lo cual incidirá, según la aplicación de la NIA-ES 315, en la valoración de los riesgos de incorrección material y de fraude, lo que implicará la realización de procedimientos adicionales y complementarios al objeto de la realización del trabajo de auditoría. Las situaciones que se pueden producir como consecuencia de la pandemia son: cese de actividad, ruptura de la cadena de suministro, ruptura del stock, deterioro de activos concretos, pérdida de clientes, pérdida de flujos de caja, problemas de financiación, ERTES y reestructuraciones de plantilla, pérdida de imagen de la empresa, deterioros en el fondo de comercio, entre otras.

3.2. Sector materiales básicos, industria y construcción

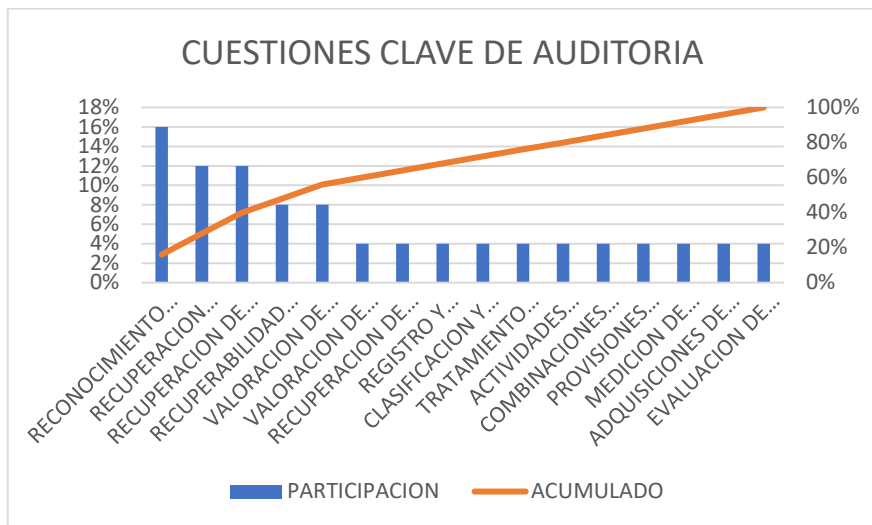
Este sector comprende un total de siete empresas, que han auditado las cuentas del ejercicio 2020 (mencionadas en páginas anteriores)

Las CCA que hemos identificado se relacionan con las problemáticas contables siguientes:

- Reconocimiento de ingresos de contratos
- Recuperación del fondo de comercio

- Recuperación de los activos por impuestos diferidos
- Recuperabilidad del inmovilizado material
- Valoración de inversiones en otras empresas
- Valoración de participación en empresas del grupo
- Recuperación de inversiones en empresas del grupo
- Registro y recuperabilidad de inversiones en concesiones
- Clasificación y determinación del valor recuperable de activos financieros
- Tratamiento contable asociado a la venta de una empresa
- Actividades interrumpidas
- Combinaciones de negocios
- Provisiones para garantía
- Medición de valor razonable y valor neto de realización
- Adquisiciones de negocios
- Evaluación de impactos de plan de reestructuración

De manera gráfica, la relevancia de los diferentes tipos de CCA publicados, aparecen recogidos en la gráfica siguiente:



Fuente: elaboración propia a partir de los informes de Auditoría publicados en las paginas web de las empresas

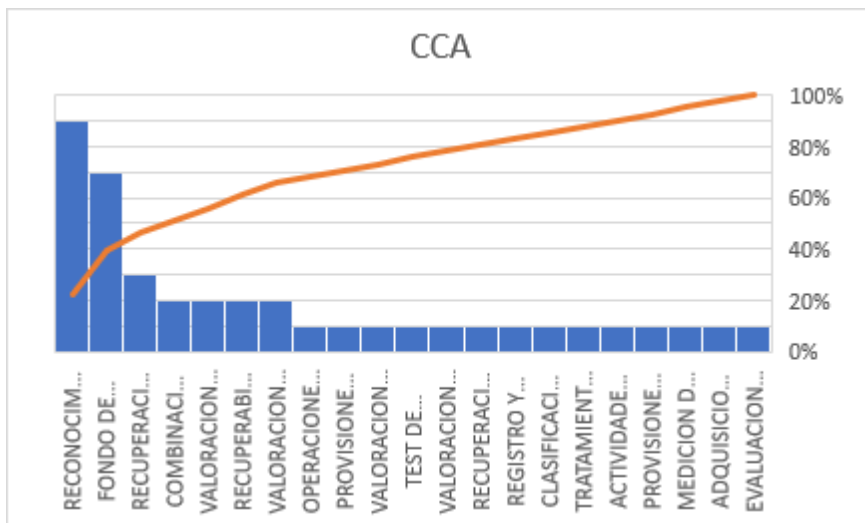
Como se puede comprobar, el aspecto más relevante auditado hace referencia al reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo y por tanto, la preocupación de poder mantener la actividad de la empresa en el futuro, es decir, la aplicación del principio de empresa en funcionamiento para la elaboración de las Cuentas Anuales en ejercicios posteriores al 2020, coincidiendo con las CCA de los informes de auditoría de las empresas del sector de tecnología y comunicaciones.

4.- CONCLUSIÓN

Las empresas analizadas suponen un 34,28% de las empresas que cotizan en el IBEX 35 de la Bolsa de Valores de España. De las cuales, cuatro de ellas se encuentran entre los 10 primeros puestos otorgados por el Informe REPORTA, en relación a la calidad y transparencia de la información presentada en las Cuentas Anuales.

Respondiendo a la primera pregunta de investigación planteada, es claro que las empresas han reflejado en sus Cuentas Anuales el impacto de la COVID-19 en diferentes problemáticas contables, indicadas en epígrafes anteriores; lo cual nos lleva a que en las Cuentas Anuales y las empresas del IBEX han incorporado la incidencia de la COVID-19 en sus resultados, si bien, no aparecen especificados las CCA como aspectos COVID.

Las empresas han reflejado la incidencia de la pandemia en sus operaciones y por tanto, en sus resultados, si bien, los aspectos más relevantes que se repiten se centran en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y el reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo, así como la preocupación de los flujos de caja para la valoración del Fondo de Comercio tal y como queda reflejado en el gráfico siguiente:



Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos de las páginas web de las empresas objeto de estudio

Se pone de manifiesto que la COVID-19 también ha afectado a la presentación de las Cuentas Anuales de las empresas y de manera relevante, ha sido el Informe de Auditoría el reflejo de dicha situación. Si bien, estamos realizando el análisis de los sectores de empresas indicados anteriormente, para concluir el estudio planteado y poder responder a todas las preguntas de investigación planteadas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Consejo general de economistas de España. (enero de 2018). *Www.consejogeneraldeeconomistas.org*. Recuperado el 18 de marzo de 2021, de <http://www.audidoresandalucia.com/wp-content/uploads/2018/03/dt-n%c2%ba-36.-ejemplos-cuestiones-clave-y-aspectos-mas-relevantes.-informes-nia-es-310118.pdf>
- Esma European securities and markets authority. (17 de abril de 2020). *Https://www.esma.europa.eu/*. Recuperado el 13 de abril de 2021, de https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-51-370_qas_on_esma_guidelines_on_apms.pdf
- European securities and markets authority (esma). (25 de marzo de 2020). *Https://www.esma.europa.eu/*. Recuperado el 26 de marzo de 2021, de [esma32-63-951_statement_on_ifrs_9_implications_of_covid-19_rel](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-951_statement_on_ifrs_9_implications_of_covid-19_rel)
- European securities and markets authority. (20 de mayo de 2020). *Https://www.esma.europa.eu/*. Recuperado el 17 de marzo de 2021, de [esma32-63-972_public_statement_on_half-yearly_financial_reports](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-972_public_statement_on_half-yearly_financial_reports)
- Iascf. (diciembre de 2006). *Https://www.nicniif.org/*. Recuperado el 3 de mayo de 2021, de norma internacional de contabilidad nº 1
- Icac. (2016). *Https://www.icac.gob.es/node/87*. Recuperado el 20 de abril de 2021, de [4.33_nia_701_20200715141314.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2016/12/4.33_nia_701_20200715141314.pdf)
- Ifac. (23 de diciembre de 2016). *Https://www.icac.gob.es/*. Recuperado el 2 de febrero de 2021, de [4.27_nia_570_revisada_20200715135344.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2016/12/4.27_nia_570_revisada_20200715135344.pdf)
- Instituto de censores jurados de cuentas de España. (enero de 2018). Recuperado el 18 de marzo de 2021, de https://www.icjce.es/adjuntos/ct_25.pdf
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (icac). (s.f.). *Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (icac)*. Recuperado el 27 de noviembre de 2020, de <http://www.icac.meh.es/nias/nia%20315%20p%20def.pdf>
- Kpmg. (febrero de 2018). *Kpmg.es*. Recuperado el 19 de abril de 2021, de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2017/12/claves-nuevo-informe-auditoria.pdf>
- Mazars. (diciembre de 2018). *Https://www.mazars.com.ve/content/download/952245/49819973/version/file/mazars-key-audit-matters-benchmark-dec-2018.pdf*. Recuperado el 24 de marzo de 2021, de [mazars-key-audit-matters-benchmark-dec-2018.pdf](https://www.mazars.com.ve/content/download/952245/49819973/version/file/mazars-key-audit-matters-benchmark-dec-2018.pdf)
- Trigueros, j. A., & (coord.), d. A. (2020). *Auditoría. Incluye el proyecto del nuevo reglamento de la c. Madrid: francis lefevre.*
- Trigueros, j. A., durender, a., & (coord.). (2021). *Auditoría. Incluye el nuevo reglamento de la c. Madrid, España: francis lefevre.* Recuperado el 13 de abril de 2021