

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE **(NIA-ES 560)**

Esta NIA-ES, que figura dentro del bloque o serie tercero “500 Evidencia de auditoría”, trata de la responsabilidad del auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, y recoge los procedimientos a llevar a cabo en cada situación.

En la normativa anterior existía una NTA sobre “Hechos posteriores” con parecidos procedimientos y sobre la que esta norma no representa gran novedad.

1.- Introducción

La NIA-ES 500 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad con respecto a los hechos posteriores al cierre.

Se suelen identificar dos tipos de hechos posteriores:

- (a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y
- (b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

La NIA 700 explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento.

2.- Objetivo

Los objetivos del auditor son:

- (a) obtener evidencia sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los mismos, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente; y
- (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el mismo.

3.- Definiciones

Las definiciones incluidas en esta NIA-ES son las siguientes:

- a) **Fecha de los estados financieros:** fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros; en su caso, la fecha de finalización del periodo cubierto por estados financieros intermedios.
- b) **Fecha de aprobación de los estados financieros:** a efectos de la normativa española, fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.
- c) **Fecha del informe de auditoría:** fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA-ES 700 (que explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento), teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 3.1.e) del TRLAC y en su normativa de desarrollo (que establece que la fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales).
- d) **Fecha de publicación de los estados financieros:** fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. A efectos de la legislación nacional, la fecha de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría.
- e) **Hechos posteriores al cierre:** hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES, son:

4.1 Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.

El auditor aplicará procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que se han identificado todos los hechos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última, que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. **Sin embargo, no** se espera que el auditor aplique procedimientos **adicionales** con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias.

El auditor determinará la naturaleza y extensión de los procedimientos que **incluirán lo siguiente:**

- (a) Conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para identificar hechos posteriores;

- (b) Indagación ante la dirección y responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores;
- (c) La lectura de las actas de las reuniones de los propietarios, dirección y responsables del gobierno, así como la indagación sobre cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles;
- (d) Lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad, posteriores al cierre.

Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados el auditor identifica hechos que requieren ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los mismos adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El auditor solicitará **manifestaciones escritas**, de conformidad con la NIA-ES 580, de que todos los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros, que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

Antes del contenido de los puntos 4.2 a 4.3 siguientes (que se corresponden con los apartados 10 a 17 de la norma) la NIA-ES hace la siguiente observación que reproducimos literalmente: *“La referencia a las modificaciones de los estados financieros por la dirección, incluida en los apartados 10 a 17 de esta Norma, se entenderá efectuada a los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.”*

4.2 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.

El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. **Sin embargo**, si después de la fecha del informe de auditoría, pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor:

- (a) **discutirá la cuestión** con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) **determinará si los estados financieros necesitan ser modificados** y, de ser así,
- (c) **indagará** sobre el modo en que la dirección piensa tratar la cuestión en los estados financieros.

Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:

- (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios a la modificación; y

(b) en ese caso:

- (i) ampliará los procedimientos de auditoría hasta la fecha del nuevo informe; y
- (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados con fecha no anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.

Si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, **entonces:**

- (a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, se expresará una opinión modificada en el informe de auditoría; o
- (b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones; si lo hacen, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría.

4.3 Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.

El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de su publicación. **Sin embargo**, si una vez publicados llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:

- (a) **discutirá la cuestión** con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) **determinará si los estados financieros necesitan ser modificados** y, de ser así,
- (c) **indagará** sobre el modo en que los órganos de administración o equivalentes piensan tratar la cuestión en los estados financieros.

Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:

- (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios a la modificación;
- (b) revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente;
- (c) y:
 - (i) ampliará los procedimientos de auditoría hasta la fecha del nuevo informe; y
 - (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados con fecha no anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.

El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.

Si la dirección **no toma las medidas necesarias** para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación **ni modifica los estados financieros** en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, **entonces**:

- a) el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en su informe de auditoría;
- b) Si, a pesar de ello, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Alcance de la NIA (A1)

Se aclara que si los estados financieros auditados, con posterioridad a su publicación, se incluyen en otros documentos, puede que el auditor tenga responsabilidades adicionales con respecto a los hechos posteriores al cierre que tal vez necesite considerar, y se cita como ejemplo los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores.

5.2 Definiciones (A2 a A5)

Se añaden consideraciones que ya han sido incluidas en la parte de requerimientos de esta NIA en su versión española. Se hacen constar algunas obviedades que conviene recordar, como que el informe de auditoría no puede tener fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros, que puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe y su entrega a la entidad, y que la fecha de publicación de los estados financieros debe ser la misma o posterior a la del informe de auditoría o a la de su entrega a la entidad auditada.

5.3 Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe (A6 a A9)

Los procedimientos citados en el apartado de requerimientos se aclara que son adicionales a los que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, le proporcionan evidencia de hechos posteriores, como lo son el corte de operaciones o el de cobros posteriores de cuentas a cobrar.

Los procedimientos citados en el apartado de requerimientos dependen, además, de la información disponible y de su grado de preparación. Cuando, por ejemplo, no se hayan preparado estados

intermedios o actas de reuniones, los procedimientos pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. Algunos ejemplos son:

- leer los últimos presupuestos disponibles de la entidad, los pronósticos de flujos de efectivo y otros informes relacionados de la dirección, referidos a periodos posteriores a la fecha de los estados financieros;
- indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones; o
- examinar si pueden ser necesarias manifestaciones escritas sobre determinados hechos posteriores al cierre para respaldar otra evidencia de auditoría y, de ese modo, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Sobre la **indagación** de si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

- nuevos compromisos, préstamos o garantías;
- ventas o adquisiciones de activos;
- aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación;
- si se ha incautado algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación;
- algún acontecimiento relativo a contingencias;
- algún ajuste contable inusual;
- hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez de la hipótesis de empresa en funcionamiento;
- algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros;
- algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

5.4 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 (A11 a A16)

Conviene resaltar lo siguiente: cuando la dirección haya publicado los estados financieros a pesar de la advertencia del auditor de que no se divulguen a terceros, la actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría depende de los derechos y obligaciones legales del auditor; por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

5.5 Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (A17 y A18)

Se resaltan en iguales términos que el apartado anterior la actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

La NIA-ES 560 ya tenía una NTA antecesora, publicada por el ICAC, en su última versión el 26 de febrero de 2003, sobre “Hechos posteriores”.

La NTA anterior tiene un contenido básico similar a la NIA-ES 560, si bien cabe destacar como diferencia, y que la NTA recogía la posibilidad de “doble fechar” el informe de auditoría ante hechos posteriores conocidos después de fechar el informe de auditoría y antes de su entrega, casuística expresamente derogada por la NIA-ES, si bien en la versión internacional de la NIA sí se contempla el citado caso, esta opción se ha eliminado de la norma adaptada por no estar permitido por la normativa mercantil en España.

Otra NTA antigua que guarda relación con “hechos posteriores” es la NTA sobre “Carta de Manifestaciones de la Dirección”; igualmente está relacionada la Resolución de 19-01-91 del ICAC por la que se publican las NTA en su apartado 3.3 y 3.4, que tratan de “hechos posteriores”.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 560

La aplicación práctica de esta NIA-ES no supone variaciones significativas a los procedimientos de trabajo llevados a cabo hasta ahora, si bien es de recalcar que como procedimientos básicos deben llevarse a cabo los expuestos en punto 4.1 a, b, c y d de este documento, con las ampliaciones del punto 5.3 en cuanto a la extensión del procedimiento de indagación y los ejemplos de procedimientos a realizar dependiendo de la información disponible y su grado de preparación.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 210 Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría.
- NIA-ES 580 Manifestaciones escritas.
- NIA-ES 700 Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705 Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE