



NOTA TÉCNICA SOBRE EL TRATAMIENTO EN AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

Sin perjuicio de que el tratamiento de los Hechos Posteriores al Cierre es un tema sometido a debate, como hecho posterior al cierre se considera, comúnmente, aquél que afecta con un cierto grado de relevancia a las cuentas anuales cerradas del ejercicio que se audita, siendo el factor clave para hacer el correspondiente análisis el momento del tiempo en que se produzcan. Así, los hechos posteriores para el auditor público tienen varios hitos o fechas importantes:

- La de formulación de las cuentas anuales
- La fecha del informe.
- La entrega del informe o bien el momento en el cual el dicho documento trasciende de la esfera interna de auditor-auditado.
- La publicación de las cuentas anuales con informe de auditoría.

Todas estas fechas están razonablemente determinadas en normas de esta Intervención General, en la Ley General Presupuestaria, en la regulación mercantil o en la Ley de Fundaciones, incluso en leyes específicas referidas a determinadas entidades auditadas.

La responsabilidad del auditor es distinta dependiendo del momento del tiempo a que nos refiramos: formulación de las cuentas, fecha del informe, fecha de aprobación de las cuentas, fecha de publicación o difusión. La alteración o repetición de las secuencias de estos trámites genera una reactivación del proceso. Así, una reformulación de las cuentas retrotrae el ciclo al momento de la formulación y conlleva una extensión del periodo de Hechos Posteriores al Cierre y la emisión de un nuevo informe nuevamente datado con fecha posterior a dicha reformulación.

La Norma Técnica sobre los informes de auditoría de cuentas publicada por la IGAE en noviembre de 2013, siguiendo los criterios contables en el tratamiento de los hechos posteriores recogidos en los planes de contabilidad, tanto privado como público, y los de reformulación de las cuentas, modifica el tratamiento que el auditor público ha de otorgar a este asunto. Además, en este cambio, también se tienen en cuenta las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (NIAS-ES) y singularmente la NIA-ES 560, especialista en la materia.

Con el fin de lograr una mayor homogeneidad en el tratamiento de los hechos posteriores, se considera útil la emisión de esta nota técnica que pretende:

- 1) Presentar de forma sintética las normas contables y de auditoría de cuentas más relevantes que abordan la materia como guía o como consulta.
- 2) Fijar la definición de hecho posterior establecida en la legislación contable dándole la perspectiva operativa que corresponde a la auditoría de cuentas.
- 3) Determinar el tratamiento más adecuado en el ámbito de la ejecución del trabajo de auditoría de cuentas en sus diferentes fases.
- 4) Analizar los efectos que estos asuntos pueden generar en el informe de auditoría de cuentas.



1.- NORMAS QUE HAN DE SER TENIDAS EN CUENTA EN EL TRATAMIENTO DE LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE Y LA REFORMULACIÓN DE LAS CUENTAS.

El tratamiento de los hechos posteriores al cierre en la concepción actual, tiene su origen en las normas de contabilidad, si bien, con esta nota técnica no se pretende exponer pautas contables, sino orientar sobre aquellas estrategias y tratamientos que en auditoría de cuentas pueden ser necesarios. La regulación que hay que tener presente en esta materia es la siguiente:

Leyes Generales:

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Código de Comercio y Leyes Mercantiles.
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Normativa Contable

- La Norma Internacional de Contabilidad número 10 (NIC 10) Sobre hechos posteriores a la fecha del balance.
- Real Decreto de 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Actividad consultiva de la IGAE en materia contable relacionada con información sobre hechos posteriores.
- Actividad consultiva del ICAC en algunos temas relacionados con los hechos posteriores y reformulación de las cuentas anuales.

Normativa de auditoría

- La NIA-ES 560 sobre Hechos Posteriores al Cierre.
- Las NIAS-ES de la serie 700, relativas a informes de auditoría.
- Resolución de 11 de noviembre de la Intervención General del Estado por la que se aprueba la Norma Técnica sobre Informes de Auditoría de Cuentas Anuales (NTIAC).
- Actividad consultiva del ICAC en la materia.

2.- ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE Y LA REFORMULACIÓN DE LAS CUENTAS.

2.1 Planteamiento.

Para definir el alcance del área de auditoría referida a los Hechos Posteriores al Cierre, es preciso tener en cuenta los siguientes factores:

- El concepto de hecho posterior al cierre definido contablemente y su correlato en las normas de auditoría.
- Establecer el tiempo o periodo de producción de los Hechos Posteriores al Cierre.
- Fijar el efecto que provoca en los Hechos Posteriores al Cierre la reformulación de las cuentas, entendiendo por tal el acto realizado por los gestores o responsables de la gestión que corresponda, consistente en modificar las cuentas anuales tras haberse realizado sobre ellas un trabajo de auditoría y haberse emitido el informe definitivo.



2.2 Tipos de Hechos Posteriores al Cierre

Contablemente se catalogan los hechos posteriores en dos tipos: aquellos que suponen ajustes en los datos numéricos de las cuentas anuales para mejorar la estimación de una provisión, un valor o el registro de un activo o pasivo por la existencia de información nueva sobre hechos ocurridos antes del cierre (a veces se denominan hechos posteriores tipo I) y aquellos otros hechos producidos en el año siguiente que han de ser expuestos en la memoria como parte de la información financiera porque se perciben importantes para el lector y en particular aquellos asuntos relacionados con el principio de gestión continuada (hechos posteriores tipo II). Ejemplos de unos y otros se recogen en el anexo I. Estos ejemplos han sido extraídos de las normas contables y de la actividad consultiva.

Los sistemas contables y el control interno de las entidades auditadas han de ser capaces de detectar y clasificar correctamente los hechos posteriores que puedan producirse para el óptimo cumplimiento de las normas contables y presupuestarias aplicables. Por su parte, el auditor de cuentas ha de aplicar los procedimientos oportunos para comprobar la precisa correspondencia en el cumplimiento de la regulación en esta materia, teniendo como límite mínimo que la información financiera sea lo más completa posible. Así, en la discriminación de aquellos hechos que pueden ser fronterizos entre ambos tipos o pueda generar especiales dificultades en su clasificación o que su más precisa catalogación genere costes o dilaciones en el proceso de emisión de la información financiera, como mínimo ha de procurarse que estén correctamente informados en las cuentas anuales.

2.3 Periodo de Hechos Posteriores al Cierre

Con respecto al periodo de tiempo, también está definido contablemente como aquél que comprende desde el cierre del ejercicio hasta la aprobación de las cuentas por los órganos que tengan la responsabilidad de esta competencia. Como ya se indicaba, la aprobación de las cuentas es posterior a la de su formulación y a la fecha del informe, siendo el final del proceso su publicación o divulgación junto con el informe.

Sin embargo, el planteamiento temporal desde el punto de vista del auditor tiene un mayor alcance pues el contexto regulatorio de la materia es abordado en el apartado 3 y en el 4.2.8 de la NTIAC, donde se exponen los alcances y tratamiento, que serán desarrollados en los apartados 3.1; 3.2 y 3.3 de esta nota técnica, y también en las NIAS-ES.

Sin perjuicio de lo anterior, el auditor, siempre ha de tener presente que su informe acompaña a las cuentas auditadas con las que establece una correspondencia biunívoca, de tal manera que cada cuenta tiene su informe y cada informe tiene sus cuentas, sin que quepa la permutación entre ambos documentos. También ha de considerarse que el objetivo fundamental de la auditoría de cuentas es aportar transparencia a la información financiera y que la importancia de disponer de una información financiera fidedigna y veraz resulta primordial para conseguir el objetivo indicado, máxime en el sector público. Todo ello lleva a que si el auditor tuviera conocimiento de algún suceso que pudiera alterar las cuentas formuladas y difundidas y, por ende, afectar al informe de auditoría, sería muy conveniente tomar las medidas oportunas para proteger dicho informe, por el mero hecho del cumplimiento del objetivo último de transparencia asignado a la auditoría de cuentas.



2.4 Establecimiento normativo del periodo de hechos posteriores (fijación de las diferentes fechas).

a) Fecha de cierre del ejercicio y de formulación de las cuentas anuales

En relación con la fecha de cierre del ejercicio no hay ninguna observación, salvo considerar aquella que se determina legalmente, en particular:

- En la Ley General Presupuestaria para las entidades que se rigen por ella, esta norma, en su artículo 34 hace coincidir el ejercicio presupuestario con el año natural.
- En la Ley de Fundaciones, para las Fundaciones Públicas, en su artículo 25 referido a la contabilidad y las cuentas anuales.
- En el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en su artículo 26.

Con carácter general se hace coincidir el cierre del ejercicio con el año natural. Asimismo, el periodo de formulación se suele extender a tres meses después de dicho cierre, siendo el límite el 31 de marzo.

b) Fecha del informe de auditoría

Como fecha del informe ha de considerarse la que regula la NTIAC en el apartado 2.2, referido a la "Estructura y contenido del informe" donde se precisa: *"El informe deberá estar fechado y firmado. La fecha del informe será la del momento final de su elaboración [...]"*

c) Fecha de publicación (difusión) de las cuentas

Con respecto a la publicación de las cuentas anuales, aquélla en la cual se da la primera difusión a estos documentos fuera del ámbito interno de la gestión o del destinatario más inmediato. La opción sería la siguiente:

- a) la de depósito en las aplicaciones de la IGAE o
- b) la de publicación en la web de la entidad auditada o en el BOE o en cualquier otro Registro.

En tal sentido se pronuncian las NIAS-ES y concretamente la NIA-ES 560: *"Se considera como fecha de publicación la primera fecha en la que se ponen los estados financieros y el informe de auditoría a disposición de terceros, pudiendo entenderse como tal fecha: la 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"*. En realidad, el momento de publicación o difusión de las cuentas constituye un supuesto de hecho y por tanto se cumplirá cuando se tengan o razonablemente se puedan tener noticias de ellas. La fecha límite de publicación será la realizada en el Registro de cuentas anuales del sector público y en el BOE en cumplimiento del citado artículo 136 de la LGP en sus apartados 2.c y 3, respectivamente.

2.3 La reformulación de las cuentas

La reformulación de las cuentas supone un alargamiento del periodo de hechos posteriores y la emisión de un nuevo informe de auditoría con una fecha posterior en el tiempo al primero.

En general, la fecha de formulación de las cuentas anuales se corresponde con la cadencia de tres meses siguientes a la de la fecha de cierre, tal y como se indicaba con anterioridad. En el contexto de esta nota técnica se entiende por reformulación exclusivamente un nuevo acto de formulación de las cuentas realizado con posterioridad a la fecha del informe de auditoría definitivo. Esto no obsta para



que pueda haber otras reformulaciones previas que, si bien, han de reducirse en lo posible, no son más que exponentes de que las cuentas inicialmente formuladas constituyen, en ocasiones, simples borradores que se ponen a disposición del auditor en las aplicaciones, tanto en RED.Coa como en CICEP.Red.

Con respecto a la relevancia y oportunidad de la reformulación, si bien coinciden en sus apreciaciones tanto el Plan General de Contabilidad aplicable en el sector privado como el Plan General de Contabilidad Pública, este último no incluye en su exposición de motivos ninguna referencia a que la reformulación sea un acto de carácter excepcional, al contrario de lo que sucede con el plan de contabilidad privado que indica: *“Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas.”*

3.- PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

En el planteamiento del trabajo de auditoría es importante discriminar el periodo en que se produce el hecho posterior. Siguiendo con los criterios del alcance se pueden distinguir los siguientes:

3.1 Hechos ocurridos entre el cierre del ejercicio (normalmente 31 de diciembre) y la fecha del informe de auditoría.

En este periodo de tiempo, el auditor ha de aplicar procedimientos de auditoría que sean adecuados para detectar los Hechos Posteriores al Cierre. Esto se deduce claramente del apartado 3.4 a) de la NTIAC: *“El auditor habrá de aplicar los procedimientos de auditoría necesarios de acuerdo con los siguientes criterios: a) Hasta la fecha del informe definitivo centrando la comprobación en los hechos posteriores indicados en el apartado 3.21.”*

En este periodo, entre el cierre y la fecha de terminación del informe, se tiene que considerar la siguiente regla: si llega a conocimiento del auditor algún hecho que de haber sido conocido por éste con anterioridad hubiera supuesto la emisión de un informe distinto, entonces tiene que hacer pruebas para evidenciarlo.

A título ejemplo, y sin ánimo de exhaustividad, se pueden emplear alguno de los siguientes procedimientos:

- La revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones en el periodo, en los meses transcurridos desde el cierre hasta la fecha de terminación del trabajo de campo, haciendo especial énfasis en pruebas de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores (las áreas de auditoría más genuinas son las de tesorería, pérdidas y ganancias y activos y pasivos corrientes y área presupuestaria).

¹ En este apartado de la NTIAC se distinguen los hechos posteriores en los dos tipos que han indicado en el apartado 2.2 anterior de esta nota técnica.



- Análisis de grandes operaciones realizadas en el periodo de hechos posteriores o de variaciones anormales, centradas fundamentalmente en áreas que por naturaleza no deberían tener ostensibles variaciones. Lo habitual es el planteamiento de pruebas de revisión analítica e indagación ante el auditado a efecto de recibir explicación razonable de las variaciones producidas.
- Lectura de actas de órganos colegiados, bien sean de gestión o de mayor o menor nivel de decisión.
- Indagaciones cerca de los responsables de la entidad auditada sobre lo sucedido en el periodo de hechos posteriores con carácter general. Tiene especial relevancia cuando se han producido cambios en la gestión de la entidad auditada, y fundamentalmente si éstos se derivan de situaciones no corrientes o esperables.
- Análisis de la información de que se pueda disponer por otros trabajos de auditoría pública, control financiero permanente o fiscalización interna o externa, que pueda afectar a las cuentas anuales cerradas.
- Dependiendo del tipo de entidad auditada, análisis de variaciones en su patrimonio o en la configuración de su estructura si se trata de un grupo.
- Dependiendo de si disponen de asesores jurídicos integrados en la organización o externos, reuniones o pruebas de circularización para obtener información sobre litigios o contingencias en fechas cercanas a las del informe de auditoría (cuanto mayor sea el periodo de tiempo cubierto, mayor seguridad otorgará la prueba).
- Inclusión dentro de la carta de manifestaciones de la dirección de un punto sobre Hechos Posteriores al Cierre, confirmando expresamente el periodo transcurrido desde dicho cierre hasta la fecha del informe, precisando si han producido o no y, en caso afirmativo, habrán de detallarse por escrito los hechos posteriores y ser analizados, obteniendo evidencia contrastiva con otras pruebas, para tomar una decisión sobre ellos.
- Modificaciones legales producidas en el periodo o cercanas al cierre que puedan tener efectos en las cuentas bien sean de carácter patrimonial, presupuestario o fiscal o meramente atinentes a la gestión, un ejemplo de esto último puede ser la publicación de Reales Decretos modificativos de estatutos que puedan tener efecto en el control interno relevante.
- Análisis de información externa de acceso público o de acceso restringido, en este último caso, disponiendo de habilitación legal para hacerlo, que pueda tener efecto en el cierre.

Si de los resultados de estas pruebas y de aquellas otras que sean adecuadas en cada circunstancia, se extrae la evidencia de que hay Hechos Posteriores al Cierre que deberían haber sido tenidos en cuenta en las cuentas auditadas, el auditor deberá describir una salvedad en su informe si no se rectifican las cuentas. En el apartado 4 de esta nota técnica referido al tratamiento en el informe se analizan los efectos en dicho documento y la necesidad o no de emitir otro informe, la cual siempre va ligada a la reformulación de las cuentas.

En la medida en que el análisis de hechos posteriores en esta fase se extiende hasta la fecha de finalización del trabajo de auditoría, que es la del informe definitivo, es conveniente no dilatar la emisión de los informes tras la realización del trabajo de auditoría, para evitar que se produzcan hechos posteriores en ese periodo sobre los que el auditor no ha realizado ninguna prueba.



3.2 Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la de publicación de las cuentas anuales.

Este periodo debe entenderse como aquél que transcurre desde la emisión del informe hasta la publicación de las cuentas anuales. Esta última fecha, como se indicaba con anterioridad, será aquélla en que primero alcancen la difusión externa. En los procedimientos aplicables en esta fase, difieren la NTIAC y la NIA-ES 560, aunque coinciden en lo fundamental: la ausencia de responsabilidad del auditor en el tratamiento de los hechos posteriores, si éstos no son puestos en su conocimiento por quien corresponda o tenga la información.

El apartado 3.4 b de la NTIAC establece: el auditor habrá de aplicar los procedimientos de auditoría necesarios de acuerdo con los siguientes criterios: *“b) Después de la fecha del informe definitivo si se produce una modificación de las cuentas anuales a que se refiere el apartado 4.2.8 de la presente norma como consecuencia de hechos posteriores, siempre que los mismos se pongan en conocimiento del auditor de forma fehaciente. Estos procedimientos se circunscribirán a la comprobación de los citados hechos revelados por el gestor”*.

A su vez el apartado 4.2.8 de la NTIAC citado prevé: *“4.2.8. Si, excepcionalmente, con posterioridad a la emisión del informe definitivo, la entidad modificara las cuentas anuales respecto de las que se emitió este informe, le deberá comunicar al auditor esta circunstancia de forma fehaciente. Las cuentas modificadas se pondrán de nuevo a disposición de los auditores para la emisión de un nuevo informe referido a las nuevas cuentas [...]”*

Por tanto, los procedimientos a aplicar serán aquellos tendentes a cubrir el objetivo de:

- Verificar que se han incluido en las cuentas anuales reformuladas los cambios sugeridos en el informe definitivo anterior, generadores de salvedades fundamentalmente.
- A la comprobación de aquellos hechos que el gestor se propone incluir en la reformulación de las cuentas, sin considerar la existencia de más hechos que pudieran existir en este periodo de tiempo.

En consecuencia, de acuerdo con la NTIAC, la actuación del auditor tras la fecha del informe definitivo va asociada a la reformulación de cuentas por parte del gestor, bien sea porque su modificación tenga origen en hechos puestos de manifiesto por el propio gestor, o porque el auditor los haya incluido en su informe y el gestor considera que deben ser recogidos en las nuevas cuentas reformuladas.

Aun cuando, la fecha del informe se trasladará a una posterior a la de reformulación de las cuentas, de acuerdo con la NTIAC los procedimientos de auditoría que han de ser realizados se circunscriben a los dos indicados anteriormente y el auditor no resulta ser responsable del control “urbi et orbi” de todos los hechos que se han podido producir en el periodo, ya que su trabajo concluyó con la emisión del informe definitivo.

Dicho lo anterior, sobre la base de la aplicación supletoria de las NIAS-ES, que recoge la circular 2/2009 y teniendo presente el objetivo último de transparencia que ineludiblemente informa a la auditoría de cuentas, si en el periodo de Hechos Posteriores al Cierre son detectados por el auditor o puestos en conocimiento de éste otros hechos distintos de los que por su causa u origen se prevén en la NTIAC (origen en el informe de auditoría definitivo previamente emitido o planteados por el gestor “motu proprio”), deberán ser tratados por el auditor de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría. En particular deberá:



- Obtener evidencia adecuada y suficiente sobre ellos a los efectos de comprobar su veracidad y poder tomar la correspondiente decisión.
- Discutir la cuestión con la entidad auditada y valorar si es necesaria la reformulación de las cuentas anuales. En el caso de considerar que sí lo es, se lo comunicará a la entidad auditada. Si ésta no accede a la reformulación, el auditor tomará las medidas que considere necesarias en cada circunstancia para proteger su informe, entre las cuales estará la de dirigirse por escrito a las instancias que procedan, indicando el asunto, advirtiendo que su informe no cubre todos los Hechos Posteriores al Cierre y explicando el problema que existe.

3.3 Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de las cuentas anuales.

En este periodo tampoco tiene la responsabilidad el auditor público de desplegar procedimientos de auditoría tendentes a detectar hechos posteriores, simplemente tendrá que tratar aquellos que se pongan de manifiesto y que puedan afectar a su informe. Los criterios son similares a los esgrimidos en el apartado anterior.

3.4 Conclusión

Como conclusión y como síntesis de este apartado 3, el trabajo de campo en relación con los periodos de hechos posteriores es el siguiente:

- El que transcurre desde el cierre del ejercicio hasta la fecha del informe de auditoría: el auditor tiene que abrir un área de hechos posteriores y realizar los procedimientos de auditoría indicados. Los procedimientos aplicables serían los descritos en esta nota técnica y para lo no previsto se puede aplicar supletoriamente lo establecido en la NIA-ES 560.
- En los periodos que van desde la fecha del informe hasta la aprobación de las cuentas o su divulgación, el auditor no tendrá responsabilidad sobre los hechos posteriores que puedan suceder, si bien habrá de aplicar procedimientos de comprobación para aquellos que le ponga de manifiesto la entidad auditada.
Si las cuentas son modificadas para introducir asuntos que constaban en el informe de auditoría previamente emitido, el auditor habrá de comprobar la inclusión veraz de estos asuntos en la reformulación de las cuentas.
Si los hechos incluidos en las cuentas no tienen origen en el informe del auditor emitido sobre las cuentas formuladas inicialmente, la entidad auditada deberá comunicar fehacientemente al auditor la modificación producida y éste tendrá que analizarla y emplear los correspondientes procedimientos de auditoría para obtener evidencia sobre ella.
- Otros periodos comprendidos desde la aprobación de las cuentas o desde su publicación hasta la auditoría del ejercicio siguiente, el auditor no tendrá ninguna responsabilidad sobre ellos. En el caso de que, en este periodo tenga conocimiento o le sean comunicados por la entidad auditada algunos hechos posteriores, tendrá que desplegar procedimientos de auditoría para su comprobación, deberá obtener evidencia de ellos y comunicárselo a la entidad auditada. Si recibida la comunicación del auditor, la entidad auditada toma la decisión de reformular las cuentas, se volverá al proceso anterior; si toma la decisión de no reformular dichas cuentas, el auditor tendrá que avisar a las instancias que correspondan de que su trabajo no recoge el análisis de dichos hechos posteriores, cumpliendo así la obligación de proteger su informe en todo momento y procurarse así el objetivo de aportar transparencia y fiabilidad a la información financiera como máximo valor.



4.- TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS DE LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE, LAS CONTINGENCIAS ASOCIADAS A ELLOS Y LA REFORMULACIÓN DE LAS CUENTAS.

El tratamiento de los Hechos Posteriores al Cierre se recoge en la NTIAC, los apartados son los siguientes:

4.1 Generación de salvedades de auditoría.

Si el hecho posterior es detectado en la realización de la auditoría de cuentas y la entidad auditada decide no ajustar sus cuentas o ampliar la información en ellas (hecho posterior tipo I o hecho posterior tipo II), el auditor emitirá una salvedad por incumplimiento de principio contable en sentido estricto o por motivo de la falta de información. Esta salvedad generará al menos una opinión favorable con salvedades.

4.2 Párrafos de énfasis

Cuando se produzca una reformulación de las cuentas originada por el efecto de hechos posteriores o salvedades recogidas por el auditor en su primer informe definitivo, se incluirá un párrafo de énfasis en el que se resaltará la información nueva incluida en las cuentas reformuladas en relación con la existente en las cuentas primeramente formuladas. Como parte del contenido del párrafo de énfasis, será conveniente precisar la nota o notas de la memoria en las que se incluye la información nueva.

4.3 Párrafo de otras cuestiones

En este párrafo se indicará el sentido de la opinión, la fecha del informe emitido (primer informe) sobre las cuentas primeramente formuladas y la fecha de éstas. Si las salvedades del primer informe fueran la causa de reformulación de las cuentas, también se indicará precisando el hecho de haberse incluido o no todas las salvedades inicialmente formuladas.



ANEXO I EJEMPLOS DE HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

A) HECHOS POSTERIORES QUE CONLLEVAN AJUSTES

Los casos que normalmente conllevarán propuesta de ajustes, obviamente si son relevantes, de producción probable y se pueden valorar razonablemente, podrían ser los siguientes:

- La resolución de un litigio judicial, posterior a la fecha de cierre de las cuentas anuales, que está incluido en la información financiera como una provisión insuficiente (o inexistente) o excesiva. Las pruebas de auditoría más genuinas para detectar esta contingencia podría ser: la circularización a asesores jurídicos, la revisión de actas de órganos colectivos, la realización de pruebas de corte en el periodo de hechos posteriores, etc.
- La recepción de información, después de la fecha de cierre de las cuentas anuales, que indique el deterioro del valor de un activo a esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro del valor reconocido previamente para ese activo. Dos ejemplos de esto podrían ser: la situación concursal de un cliente (ajuste sobre la cuenta a cobrar de ese cliente o relacionados con él que puedan verse afectados en su ejecución) o la disminución de un valor neto de realización (VNR) de existencias. Las pruebas de auditoría que podrían contener la evidencia de estos hechos podrían ser, además de las indicadas en el punto anterior, aquellas otras de revisión analítica o indagaciones sobre saldos de estados financieros intermedios.
- La determinación, con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales, del coste de los activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes de dicha fecha. Además de las pruebas de auditoría indicadas, en las propias pruebas sustantivas realizadas en la comprobación de las bajas de estos activos, es conveniente tener presente el análisis de los documentos que soportan estas operaciones y la extensión de sus efectos (cierre de cláusulas, fijación posterior de cantidades, sujeción o determinación de valores a índices futuros, etc.)
- La determinación, con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si en la fecha de cierre de las cuentas anuales, la entidad tiene la obligación, ya sea de carácter legal u otras formas de compromiso, de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha.
- El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos o estaban alterados. La detección de estos hechos, si bien no se corresponden exactamente con el concepto de Hechos Posteriores al Cierre, tienen una especial relevancia para el auditor público y en función del grado de evidencia disponible sobre el efecto, alcance o extensión, de acuerdo con lo establecido en la LGP puede llegar a ser objeto de un trabajo e informe específicos.

B) HECHOS POSTERIORES QUE REQUERIRÍAN UNA PRESENTACIÓN MÁS DETALLADA O MÁS COMPLETA.

Requerirían una información más detallada o más concreta los siguientes hechos:

- La reducción en el valor razonable de las inversiones después de la fecha de cierre de las cuentas anuales, la revelación de información adicional dependerá de la relevancia o importancia que tengan los activos y el efecto sobre los lectores de los estados financieros.
- El reparto de dividendos decidido con posterioridad al cierre, que no se computa como pasivo, pero se debe informar en una nota de la memoria.



- Que el órgano que tenga la decisión de la gestión determine, después de la fecha de cierre de las cuentas anuales, bien que tiene la intención de liquidar la entidad o cesar en sus actividades, o bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo. En este caso la entidad no elaborará sus cuentas anuales sobre la base de que es una empresa en funcionamiento y en la memoria se podrían incluir las decisiones administrativas, políticas, judiciales, etc., que conllevan una transformación sustancial de la entidad.
- Una combinación de negocios significativa, que haya tenido lugar después de la fecha de cierre de las cuentas anuales o bien la enajenación o disposición por otra vía de una dependiente significativa.
- El anuncio de un plan para interrumpir definitivamente una actividad.
- Las compras de activos significativos, la clasificación de activos como mantenidos para la venta, otras enajenaciones o disposiciones por otra vía de activos, o bien la expropiación de activos significativos por parte de las Administraciones Públicas.
- La destrucción por incendio de un activo importante para la producción o desarrollo de la entidad, tras la fecha de cierre de las cuentas anuales.

NOTAS:

1.- Por su especial relevancia y frecuencia, en las reestructuraciones de personal cuyos trámites se sitúen entre el cierre del ejercicio y el inicio del ejercicio siguiente, para considerar la provisión por indemnizaciones hay que tener en cuenta las siguientes fechas diferentes o posibles datos:

- La fecha de inicio del proceso del despido colectivo en cumplimiento de la legislación laboral.
- La fecha de inicio del acuerdo o preacuerdo, si se produce, entre los trabajadores y la entidad.
- La fecha del informe vinculante de la autoridad competente que normalmente, atendiendo a la legislación laboral, ha de ser realizado.
- La fecha del acuerdo definitivo entre los trabajadores y la entidad.
- La fecha de comunicación por parte de la entidad a la autoridad laboral.
- Los pagos realizados en virtud de las indemnizaciones.

Si alguna, al menos, de las tres primeras fechas señaladas se produce dentro del ejercicio auditado habrá de contabilizarse el pasivo por provisión, atendiendo a si puede considerarse que nace una obligación implícita o tácita, ya que su origen se encuentra en el hecho de la expectativa válida generada por la entidad al haber dado publicidad al plan de reestructuración, teniendo además en cuenta el principio de prudencia.

2.- En aquellos hechos posteriores que impliquen ajustes en las cuentas anuales también tiene que considerarse la existencia de una información completa en la memoria sobre ellos.

3.- En todo caso, en las entidades públicas, en las que no suele haber una relación inmediata e inseparable entre su objeto social, y la magnitud de su resultado económico, puede no ser tan determinante la calificación de un hecho posterior como generador de un ajuste o de información más completa en la memoria, especialmente en aquellos hechos conceptualmente discutibles para ser clasificados en uno u otro grupo por su naturaleza, su probabilidad de producción o por sus especiales dificultades de valoración. En cualquier decisión de esta índole siempre hay que tener en cuenta las previsiones de la norma contable y considerar como un efecto mínimo, una vez determinada la naturaleza del hecho posterior, la inclusión de información en la memoria.



TRATAMIENTO DE LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

