

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

(NIA-ES 560 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1560, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP.....	1
Hechos posteriores al cierre.....	2
Fecha de entrada en vigor.....	3
Objetivos	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.....	6-9
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.....	10-13
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.....	14-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA-ES-SP.....	A1
Definiciones.....	A2-A5
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.....	A6-A10
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-A16
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.....	A17-A18

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1560, “Hechos posteriores al cierre”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartado A1).

Hechos posteriores al cierre

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos¹. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:
 - (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-ES-SP 1700 R 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 conocimiento².

Fecha de entrada en vigor

3. *Apartado suprimido.*

Objetivos

4. Los objetivos del auditor son:
 - (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada 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 estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; 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 informe de auditoría.

Definiciones

5. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Fecha de los estados financieros: fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

¹ Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10, “Hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa” se refiere al tratamiento en los estados financieros de hechos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha de los estados financieros (denominada “final del ejercicio sobre el que se informa” en la NIC) y la fecha en la que se ha autorizado la publicación de los estados financieros.

² NIA-ES-SP 1700 R, “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros,” apartado A38.

A efectos de esta definición, debe entenderse tanto la fecha de cierre de las cuentas anuales como, en su caso, la fecha de finalización del periodo cubierto por estados financieros intermedios.

- (b) Fecha de aprobación de los estados financieros: fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (Ref.: Apartado A2)(c)

A efectos de esta definición, de acuerdo con la normativa en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la entidad auditada o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión de la información financiera.

- (c) Fecha del informe de auditoría: fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R. (Ref.: Apartado A3).
- (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. (Ref.: Apartados A4-A5)

A efectos de la aplicación de lo establecido en esta Norma, se considera como fecha de publicación, la primera en la que se ponen las cuentas anuales (o estados financieros intermedios) 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.

- (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.

Requerimientos

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

6. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias. (Ref.: Apartado A6)
7. El auditor aplicará los procedimientos que el apartado 6 requiere de modo que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría, que incluirán lo siguiente: (Ref.: Apartados A7-A8)
- (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.

- (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros. (Ref.: Apartado A9)
 - (c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones en de los propietarios la entidad auditada de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles. (Ref.: Apartado A10).
 - (d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posterior al cierre, si los hubiera.
8. Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de conformidad con la NIA-ES-SP 1580³, de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

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

La referencia a las modificaciones de las cuentas anuales por la dirección, incluida en los apartados 10 a 17 de esta Norma, se entenderá efectuada por los órganos de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

10. 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: (Ref.: Apartado A11)
- (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.
11. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:
- (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
 - (b) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:

³ NIA-ES-SP 1580, "Manifestaciones escritas".

- (i) ampliará los procedimientos de auditoría a los que se refieren los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría; y
- (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados. La fecha del nuevo informe de auditoría no será anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.

12. *Apartado suprimido.*⁴

Este apartado contempla los procedimientos a aplicar por el auditor cuando se da la circunstancia de que la normativa nacional permite una reformulación de las cuentas anuales limitada a los hechos posteriores ocurridos. Dado que la normativa en España, tanto mercantil como pública no contempla tal posibilidad, este apartado ha sido suprimido.

13. En algunas jurisdicciones, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la dirección que publique estados financieros modificados y, por consiguiente, el auditor no necesite proporcionar un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces: (Ref.: Apartados A13-A14)
- (a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada, como requiere la NIA-ES-SP 1705 R⁵, y, a continuación, entregará el informe de auditoría; o
 - (b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref.: Apartados: A15-A16)

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

14. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, 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 es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,
 - (c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.
15. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref.: Apartado A17)
- (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
 - (b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la

⁴ Nota al pie suprimida.

⁵ NIA-ES-SP 1705 R, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público".

situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.

- (c) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:
 - (i) ampliará los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y
 - (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.
- (d) *Párrafo suprimido.*

- 16. 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.
- 17. Si la dirección no adopta 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, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad⁶, que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, 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. (Ref.: Apartado A18)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA-ES-SP (Ref.: Apartado 1)

- A1. 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, tales como los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores. Por ejemplo, puede requerirse que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del documento final de oferta. Estos procedimientos pueden consistir en los mencionados en los apartados 6 y 7 aplicados hasta la fecha efectiva del documento final de oferta, o hasta una fecha próxima a ésta, y en la lectura del documento de oferta para valorar si el resto de la información recogida en él es congruente con la información financiera con la que se asocia al auditor⁷.

Definiciones

Fecha de aprobación de los estados financieros (Ref.: Apartado 5(b))

- A2. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u

⁶ NIA-ES-SP 1260 R, “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”, apartado 13.

⁷ Véase la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”, apartado 2.

órganos (por ejemplo, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad) que tienen la responsabilidad de concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y especifican el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y de gobierno. En algunas jurisdicciones se exige la aprobación final de los estados financieros por parte de los accionistas. En ellas, la aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA-ES-SP es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Véase nota aclaratoria al apartado 5.b) de esta Norma.

Fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 5(c))

- A3. La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros⁸. Por consiguiente, la fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros tal y como se define en el apartado 5(b). Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado 5(c), y la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

Véase nota aclaratoria al apartado 5.c) de esta Norma.

Fecha de publicación de los estados financieros (Ref.: Apartado 5(d))

- A4. La fecha en la que se publican los estados financieros depende, generalmente, del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en que se presentan ante una autoridad reguladora. La fecha de publicación de los estados financieros auditados no sólo debe coincidir con la fecha del informe de auditoría o ser posterior a ella, sino que también debe coincidir con la fecha en la que se entrega el informe de auditoría a la entidad o ser posterior a ella.

Véase nota aclaratoria al apartado 5.d) de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A5.

En el caso del Sector Público, la fecha de publicación de las cuentas anuales puede ser la fecha en la que éstas y el informe de auditoría correspondiente se publican en un Boletín Oficial o se hacen públicos en páginas web o bases de datos correspondiente a organizaciones del Sector Público de algún otro modo.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref.:

⁸ NIA-ES-SP 1700 R, apartado 41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias también identifican el punto en el proceso de información de los estados financieros en el que se espera que la auditoría esté terminada.

Apartados 6-9)

- A6. En función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 6 pueden comprender procedimientos, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que incluyan la revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones efectuadas entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Los procedimientos de auditoría requeridos por los apartados 6 y 7 son adicionales a los procedimientos que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, proporcionen evidencia sobre hechos posteriores al cierre (por ejemplo, para obtener evidencia de auditoría sobre saldos contables a la fecha de los estados financieros, tales como procedimientos de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores de cuentas a cobrar).
- A7. El apartado 7 establece determinados procedimientos de auditoría en este contexto que el auditor debe aplicar de acuerdo con el apartado 6. Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden, sin embargo, depender de la información disponible y, en concreto, del grado de preparación de los registros contables desde la fecha de los estados financieros. Cuando los registros contables no estén actualizados, y por consiguiente, no se hayan preparado estados financieros intermedios (ya sea con fines internos o externos), o no se hayan preparado actas de las reuniones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, los procedimientos de auditoría aplicables pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. El apartado A8 ofrece ejemplos de algunas cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta en el curso de estas indagaciones.
- A8. Además de los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 7, el auditor puede considerar necesario y adecuado:
- 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.

Indagación (Ref.: Apartado 7(b))

- A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre 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:
- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
 - Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
 - Si ha habido 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 la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por

ejemplo, por un incendio o una inundación.

- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
- Si se han producido o es probable que se produzcan 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.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

Lectura de actas (Ref.: Apartado 7(c))

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10.

En el Sector Público, el auditor puede leer las actas oficiales de las sesiones relevantes del Parlamento u otro estamento de decisión, que puedan afectar a la actividad de la auditada e indagar sobre las cuestiones tratadas en sesiones con respecto a las cuales aún no estén disponibles las actas oficiales.

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

Véase nota aclaratoria a los apartados 10 a 17 de esta Norma.

Responsabilidad de la dirección con el auditor (Ref.: Apartado 10)

- A11. Como se explica en la NIA-ES-SP 1210, los términos del documento de inicio de la auditoría incluyen el compromiso de la dirección de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros, que pueden llegar a conocimiento de la dirección durante el periodo comprendido entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros⁹.

Doble fecha (Ref.: Apartado 12(a))

A12 *Párrafo suprimido.*

Véase nota aclaratoria al apartado 12 de esta Norma.

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref.: Apartado 13)

- A13. En algunas jurisdicciones, puede que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no requieran que la dirección publique estados financieros modificados. Esto suele ocurrir cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente es inminente, siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros.

⁹ NIA-ES-SP 1210, "Acuerdo de los términos del documento de inicio de la auditoría", apartado A23.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A14.

En el sector público, las medidas adoptadas, de conformidad con el apartado 13, cuando la dirección no modifique las cuentas anuales pueden comprender también el informar por separado al Parlamento, o a otro órgano al que, por rango jerárquico, corresponda rendir cuentas, sobre las implicaciones de los hechos posteriores al cierre para los estados financieros y el informe de auditoría.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 13(b))

- A15. El auditor puede necesitar cumplir obligaciones legales adicionales, aunque haya notificado a la dirección que no publique los estados financieros y la dirección haya accedido a la solicitud.
- A16. Cuando la dirección haya publicado los estados financieros a pesar de la advertencia del auditor de que no los divulgara a terceros, la actuación del auditor para evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros depende de los derechos y obligaciones legales del auditor. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

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

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref.: Apartado 15)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A17.

En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir que las entidades del Sector Público publiquen las cuentas anuales modificadas. En dichas circunstancias, la actuación adecuada del auditor puede ser informar al órgano legal correspondiente.

En el caso del Sector Público Español, no se aprecia una general prohibición de la actividad de reformular; en el mejor de los casos, no se hace referencia al término reformulación, si bien, en aras a la imagen fiel y a la transparencia, se pueden reformular las cuentas anuales.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref.: Apartado 17)

- A18. Cuando el auditor considere que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no han adoptado las medidas necesarias para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros anteriormente publicados por la entidad, a pesar de que el auditor les haya notificado previamente su intención de prevenir esa circunstancia, la actuación del auditor dependerá de sus derechos y obligaciones legales. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Propietario	Entidad auditada
Encargo de auditoría	Documento de inicio de la auditoría

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1560 (NE 1560)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Alcance

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

La NIA-ES-SP 1560 *Hechos posteriores* trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de cuentas.

Los hechos o sucesos posteriores en auditoría se refieren al conjunto de operaciones y sucesos que se conocen del cierre de las cuentas anuales, que no están reflejados en ellas pero que podrían tener repercusión en la interpretación de la información presentada. Con lo cual el auditor público tendrá que valorar si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la presente NIA-ES-SP, dicha información, en el caso de producirse tiene que revelarse en las cuentas formuladas o por formular, dependiendo del periodo del hecho posterior.

Tanto el marco de información financiera, los diferentes planes de cuentas o incluso la doctrina contable los clasifican en dos tipos:

- a) aquellos que proporcionan evidencia o información sobre condiciones que existían en la fecha de cierre de las cuentas (en algunos casos hasta la fecha de formulación).
- b) aquellos que proporcionan evidencia o información sobre condiciones que surgieron después de la fecha de cierre de las cuentas anuales.

Por actuación o cambio de los órganos superiores y de los órganos directivos de las Administraciones Públicas, puede ser que se produzcan hechos posteriores encuadrables en alguno de los tipos de hechos posteriores descritos en la NIA-ES-SP 1560, y resumidos en los apartados a) y b) anteriores de este párrafo, particularmente cuando se trata de decisiones sobre la capacidad de una entidad para prestar sus servicios o cumplir sus objetivos públicos.

Objetivos y requerimientos

Los objetivos del auditor son:

- a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría, y que requieran un ajuste o una información adicional en aquellas o ambas cosas, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- b) Valorar adecuadamente 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 informe de auditoría.

Un auditor que aplique las NIA-ES-SP deberá tener en cuenta lo siguiente, con respecto a las fechas de las cuentas anuales:

Fecha de las cuentas anuales	Fecha de cierre del último periodo (fecha a que se refieren las cuentas anuales o fecha de cierre).
Fecha de aprobación de las cuentas anuales	Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en las cuentas anuales, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellas. A efectos de la normativa en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación.
Fecha del informe de auditoría	Fecha puesta por el auditor al informe sobre las cuentas anuales, de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R.
Fecha de publicación de las cuentas anuales	Fecha en la que las cuentas anuales auditadas y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. Esta publicación implica que la información financiera tiene el respaldo de todos los órganos competentes de la entidad auditada, lo que en términos del derecho mercantil se denomina aprobación de las cuentas por la Junta de accionistas o socios.

El marco de información financiera, las leyes financieras o mercantiles suelen determinar cuál es la fecha de cierre (normalmente será 31 de diciembre), la fecha de su formulación (habitualmente 31 de marzo) y la fecha de publicación suele incluir el proceso de confirmación o aprobación por el órgano que corresponda, según el régimen jurídico aplicable (en las entidades mercantiles la fecha límite de aprobación por los accionistas es el 30 de junio). El informe de auditoría suele estar comprendido en una fecha intermedia a las citadas de formulación y publicación, salvo retrasos en la formulación de las cuentas, en la emisión del informe o en ambos.

Del mismo modo, la fecha de publicación de las cuentas anuales depende generalmente del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación puede ser aquella en que se presentan ante una autoridad reguladora; sin embargo, es más habitual su depósito en algún registro público o página web de la propia entidad auditada.

La norma distingue la diferente responsabilidad del auditor sobre los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, aquellos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que las cuentas anuales se hayan publicado y los que se conocen después de la publicación de las cuentas anuales. La situación para cada uno de estos periodos, en síntesis, es la siguiente:

- Hechos ocurridos hasta la fecha del informe.

El auditor público tiene que aplicar procedimientos específicos para detectar, valorar y determinar si tienen influencia en su informe. El área usualmente se denomina Área de hechos posteriores al cierre.

En este periodo, a efectos prácticos, podemos considerar dos situaciones:

- 1) Los ocurridos antes de la formulación de las cuentas, los cuales han de ser tenidos en cuenta en la información financiera que se formule si son relevantes y afectan a la imagen fiel, en el caso de no ser incluidos tendrán efecto en el informe de auditoría como una salvedad.
- 2) Los ocurridos después de la formulación de las cuentas, que podrán ser incluidos en ellas mediante reformulación, en caso de no ser incluidos serán una salvedad en el informe de auditoría. Si se produce reformulación, la fecha del informe deberá ser posterior a la de las cuentas reformuladas, extendiéndose así el periodo de hechos posteriores.

En esta situación, el auditor público deberá emitir otro informe de auditoría que acompañe a las cuentas reformuladas, en el caso de que ya hubiera emitido uno definitivo sobre las cuentas formuladas inicialmente. Es decir, que no emitirá otro informe si sobre las cuentas formuladas no había emitido informe alguno o lo había hecho en su formato de informe provisional.

- Hechos que lleguen a conocimiento del auditor después de la fecha del informe.

El auditor no tiene obligación de realizar más procedimientos, pero al serle comunicados estos hechos, y en el supuesto de que tenga la suficiente relevancia para afectar a la información financiera, indagará ante los gestores si se va a producir una reformulación de las cuentas anuales; en esta situación puede haber dos supuestos:

1) Reformulación de las cuentas incluyendo el hecho posterior. En este caso el auditor aplicará los procedimientos a este nuevo periodo y emitirá otro informe sobre las cuentas anuales reformuladas, salvo que aún no hubiera emitido informe alguno sobre las cuentas formuladas inicialmente. Para entender la no emisión de informe, y por el contrario haber fijado una fecha para él, hay que considerar que la fecha del informe la determina la finalización sustancial de las pruebas de auditoría; por tanto se puede haber fijado la fecha y no haber emitido el informe o haberlo hecho provisionalmente. En definitiva, sería el periodo en que el auditor tiene el informe pero no se lo ha dado aún al auditado.

2) No reformulación de las cuentas, una vez obtenida evidencia adecuada y suficiente sobre el hecho posterior; si el auditor público no hubiera entregado el informe de auditoría (véase explicación del párrafo anterior), incluirá en él el efecto de este hecho posterior. Si el auditor hubiera entregado su informe, notificará al gestor que no se deben divulgar las cuentas anuales sin las modificaciones necesarias; si a pesar de ello se produce la publicación, adoptará medidas para evitar que se confíe en su informe, tomando el adecuado asesoramiento jurídico.

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

La situación es la misma que cuando llegan a su conocimiento antes de la fecha de publicación, siendo la única diferencia el hecho de que el auditor ya no tendrá el informe en su poder y que indagará ante el gestor cuáles son las actividades de comunicación realizadas por este para advertir que las cuentas anuales no están bien o son incorrectas y que no se puede confiar en el informe del auditor.

Se aconseja tener en consideración la Nota de la ONA referida a la materia de hechos posteriores.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1560

1.- En relación con los apartados 5 y 10 al 17, se asumen las matizaciones realizadas referidas al ciclo de información financiera regulado por el derecho mercantil (Código de Comercio y RD 1/2010 de 2 de Julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital) y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que en lo esencial son confluyentes con los artículos 127 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, referido a la formulación de las cuentas, el artículo 136 del mismo texto legal que aborda la publicación de dichos documentos y el 139 atinente al proceso de rendición de cuentas, entre otros.

En su aplicación a las Entidades Locales, el Pleno de la Corporación ostenta la atribución de aprobar las cuentas anuales antes del 1 de octubre del año siguiente al que se refieran, conforme al artículo 212 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y concordante regla 8 de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, correspondiendo su rendición, antes del día 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan, al Presidente de la Entidad Local. Las de los organismos autónomos y sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a aquélla, rendidas y propuestas inicialmente por los órganos competentes de estos, serán remitidas a la entidad local en el mismo plazo.

2.- En relación con el apartado A5, referido a consideraciones especiales para el Sector Público, el artículo 136 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria prevé la publicación de las cuentas anuales y el informe de auditoría en la web de la IGAE y en el BOE.

En referencia a las Entidades Locales, conforme al artículo 36 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, deberán publicar esta información en las sedes electrónicas corporativas. Igualmente, deberán remitirla a la Intervención General de la Administración del Estado, para su integración en el registro de cuentas anuales del sector público.

De otro lado, también debe considerarse la necesidad de que, previo a su aprobación antes del 1 de octubre por el Pleno, la cuenta general con el informe de la Comisión Especial sea expuesta al público por plazo de 15 días, durante los cuales y ocho más los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones, según prescribe el artículo 212.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

3.-En relación con el apartado A10, el auditor podrá revisar toda la información que considere necesaria que tenga relación con su trabajo, tal y como prevé la disposición Duodécima referida a procedimientos para el ejercicio de la auditoría pública de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

Para las Entidades Locales conforme al artículo 29.3 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, aplicarán los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

4.- En relación con lo previsto en el apartado A14, la emisión de informe a estamentos superiores está recogida en el artículo 146 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

5.- En relación con el apartado A17, no parece que pueda ser aplicada al Sector Público Español la posibilidad en él indicada, por motivos de transparencia.