



ESTUDIO SOBRE EL TRATAMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA COVID-19 EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y EN LA AUDITORÍA

Objetivo de este estudio

Este estudio pretende ser una ayuda para el auditor público, poniendo a su disposición, por si fuera necesario, cuál podría ser el tratamiento de la problemática generada por la Covid-19 en relación con la información financiera y su revisión, así como, de ser el caso, pudiese afectar a su trabajo y a su informe. Por lo concreto y puntual de la materia objeto de análisis y sus posibles efectos en la auditoría de cuentas, viene a resultar circunstancialmente relacionado con la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2020 sobre la emisión de informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales (NT ONA 2/2020), ya que trata de una manera más extensa y especializada la cuestión de los hechos posteriores generados por esta circunstancia tan singular, así como con la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría sobre la aplicabilidad de la suspensión de plazos administrativos prevista en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, *por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 en el ámbito de la auditoría pública y el control financiero permanente*.

A este respecto, se señalan las principales consideraciones a tener en cuenta en relación con:

1. El ciclo de información financiera: plazos, efectos y situaciones para formular.
2. Las posibles actuaciones del auditor en relación con el efecto de la Covid-19 en la información.
3. Los periodos de hechos posteriores al cierre, según la NIA-ES-SP 1560 sobre *hechos posteriores al cierre*.
4. Las conclusiones, como recopilatorio de las cuestiones más importantes a tener en cuenta en relación con la Covid-19 y sus efectos, en su caso, sobre el informe de auditoría de cuentas.

1 Ciclo de información financiera: plazos, efectos y situaciones para formular

a) Plazos generales

El ciclo de información financiera para las entidades públicas que se rigen por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria* (LGP) tiene los siguientes hitos:

- **Plazo de formulación de las cuentas anuales (CAA):** tres meses después del 31 de diciembre, si el cierre es el año natural, por tanto, finalizará el 31 de marzo del año siguiente (artículo 127 de la LGP). Acompañando a estas cuentas, las entidades públicas empresariales (EPE), las fundaciones del sector público estatal (FSPE) y todos los entes de dicho sector que estén obligados a aplicar el Plan General de Contabilidad de la empresa española (PGC), presentarán el informe previsto en el artículo 129.3, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria*, con lo cual, si “acompaña” a las cuentas, este ha de ser contemporáneo y presentarse con ellas antes del 31 de marzo.



- **Plazo de emisión de los informes de auditoría de cuentas anuales (CCAA) e Informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA).** Con respecto al primero, no hay fecha determinada legalmente (al igual que sucede en la auditoría privada). Sin embargo, mediante la Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2020 *sobre la emisión de informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales* (NT ONA 2/2020) se fija un plazo no superior a tres meses desde la formulación y puesta a disposición del auditor de las cuentas anuales por la entidad auditada. Con respecto al IRCIA, según la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), de 1 de junio de 2017, que aprueba la NTIRCIA, el plazo máximo es de tres meses desde la emisión del informe de auditoría de cuentas (apartado 5 del al NTIRCIA).
- **Plazo de remisión de las CCAA a la IGAE para su rendición al Tribunal de Cuentas:** las cuentas anuales, acompañadas de los correspondientes informes de auditoría, tienen que remitirse a la IGAE, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico (139.1 LGP), es decir, como máximo el 31 de julio de cada año. La IGAE remitirá al Tribunal de Cuentas la documentación indicada en el plazo de un mes desde que la hubiera recibido (art. 139.2 LGP).
- **Plazo de formación y remisión de la Cuenta General del Estado (CGE), acompañada de la cuenta de gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, al Tribunal de Cuentas:** la CGE se formará por la IGAE mediante la consolidación de las CCAA de las entidades que integran el SPE y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera (arts. 130 y 131 LGP).
- **Publicación** en la Web "Registro de cuentas anuales del sector público", de la IGAE, de la Cuenta General del Estado, la Cuenta General de la Administración General del Estado y las cuentas anuales de las restantes entidades del SPE y publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de los resúmenes de estas. El artículo 136 de la LGP, apartados 2 y 3, no indica plazos, por lo que debe inferirse que se realizará, una vez aprobadas y auditadas, en caso de que la auditoría sea obligatoria.

A todo este proceso lo llamamos ciclo de información financiera o plazos del ciclo de información financiera y es similar al que existe para las entidades mercantiles, regulado por las leyes que las rigen.

b) Efectos de la Covid-19 en el proceso del ciclo de información financiera

b.1. En las cuentas individuales

En relación con el ciclo de información financiera expuesto en el apartado anterior, hay que entender que, dada la respuesta de la Abogacía General del Estado a la interpretación del apartado 1 de la disposición adicional 3ª del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, *por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19* (RD 463/2020), se suspenderían los plazos, reanudándose su cómputo cuando desaparezca dicha circunstancia o ampliándose el plazo previsto en un periodo equivalente al de la duración efectiva del estado de alarma una vez se levante. Esta interpretación se ha concretado en el artículo 48 del Real Decreto-ley de 11/2020 de 31 de marzo, *por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19*, (RDL 11/2020), sobre las medidas extraordinarias aplicables en relación con los plazos de formulación y rendición de cuentas anuales del ejercicio 2019



de las entidades del sector público estatal y de remisión de la Cuenta General del Estado al Tribunal de Cuentas. El texto articular es el siguiente:

1. Las entidades de derecho público pertenecientes al sector público estatal procurarán formular y rendir las cuentas anuales de 2019 de acuerdo con los plazos previstos en la normativa. No obstante, cuando con motivo de la declaración de estado de alarma ello no fuera posible y así fuera acordado y comunicado por el cuentadante a la Intervención General de la Administración del Estado, quedarán suspendidos los plazos previstos en la normativa que resultara de aplicación, desde la declaración de dicho estado, reanudándose su cómputo cuando desaparezca dicha circunstancia o ampliándose el plazo previsto en un periodo equivalente al de la duración efectiva del estado de alarma.
2. De la misma forma, los plazos previstos en la normativa reguladora de la remisión de las cuentas y el resto de la información financiera al Tribunal de Cuentas, quedarán suspendidos desde la declaración del estado de alarma, reanudándose su cómputo cuando desaparezca dicha circunstancia o ampliándose el plazo previsto en un periodo equivalente al de la duración efectiva del estado de alarma.
- 3.- [...]

En síntesis:

- Se procurará respetar los plazos, salvo acuerdo y comunicación a la IGAE del cuentadante.
- Si no fuera posible mantener los plazos, el cuentadante acordará y comunicará a la IGAE su suspensión desde la declaración del estado de alarma (14 de marzo). En tal caso, se reanudarán cuando desaparezca dicha situación.
- Con el mismo criterio de acuerdo y comunicación del cuentadante, se podrá ampliar el plazo previsto por un periodo equivalente al periodo de alarma.

De acuerdo con el citado artículo podemos tener al menos tres situaciones:

- 1) No alteración en lo posible de los plazos legales, si no hay acuerdo y comunicación expresa del cuentadante, lo que implicaría la formulación de cuentas hasta el 31 marzo o la formulación sin esta comunicación durante el periodo de alarma por retraso de hecho si se produjera y emisión del informe antes de 31 de julio (no se solicita por el cuentadante más plazo y el auditor no tiene ninguna atribución, puesto que los tres meses es un plazo máximo) y se mantiene también la rendición de 31 de octubre de la CGE.
- 2) Suspensión de plazos, tras el acuerdo y comunicación del cuentadante a la IGAE, que afectaría al de formulación de las cuentas y que produciría un traslado a todos los demás plazos (emisión del informe de auditoría y rendición de CCAA al Tribunal de Cuentas) de 18 días de demora (el tiempo que va desde la declaración del estado de alarma, 14 de marzo, hasta el fin del plazo de formulación de las cuentas anuales, 31 de marzo).
- 3) Ampliación del plazo previsto en un periodo equivalente al de la duración efectiva del estado de alarma.

En este proceso el auditor deberá adaptarse a la situación que establezca el cuentadante, con independencia de que, de hecho, se vea alterado el proceso de sus informes.

Con respecto a la emisión del informe de auditoría de cuentas, los plazos no están regulados legalmente, sino que son más flexibles (tampoco lo están en la auditoría del sector privado) siendo, como se indicaba, el plazo máximo de tres meses desde la fecha de formulación y puesta a disposición



del auditor de las cuentas anuales, según la NT ONA 2/2020 y hasta 3 meses después de la fecha de emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales para el IRCIA. A este respecto, se debe tener en cuenta la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría *sobre la aplicabilidad de la suspensión de plazos administrativos prevista en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 en el ámbito de la auditoría pública y el control financiero permanente.*

b.2. En las cuentas consolidadas

Por otra parte, también podría tener efectos en las cuentas consolidadas el artículo 40.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, *de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19*, relativo a las medidas extraordinarias aplicables a las personas jurídicas de derecho privado, que suspende (interrumpe) el plazo de formulación de las cuentas anuales, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde la finalización del periodo de alarma. En este supuesto se encuentran las sociedades mercantiles participadas por entes públicos. Con lo cual, podría producirse un desajuste temporal en la disposición de la información financiera de consolidación, salvo que se ajuste también el cierre del ente matriz al de las sociedades del grupo.

Por otra parte, el artículo 40.4 del citado texto legal se ve potenciado por la prórroga en dos meses de la posibilidad de revisión contable de esas cuentas. Aunque este plazo, a nuestro juicio, tiene que situarse en el contexto del plazo mínimo que fija el artículo 270 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)* que fija un mes. Como resultado de lo anterior, no se le puede exigir al auditor la emisión del informe de auditoría hasta pasados tres meses desde la formulación de las cuentas (el mes inicial más la prórroga de otros dos). En la práctica este plazo no suele tener mucha consideración porque los auditores privados actúan por contrato y es en este documento donde se determina cuándo se ha de entregar el informe, el cual ha de cumplir el principio de ser emitido para que sea útil a sus destinatarios, es decir antes de la aprobación de las cuentas.

El ICAC ha evacuado una respuesta a dicha cuestión donde aboga por la elongación de los plazos por aplicación del RDL en los artículos indicados.

Cualquier dilación en la formulación también se puede ver correspondida con la extensión, como veremos, del área de hechos posteriores al cierre.

c) Descripción de situaciones de los plazos para formular

Tomando los plazos de formulación anteriores (véase el apartado de la letra b. Efectos de la Covid-19 en el proceso del ciclo de información financiera) y el tratamiento en las cuentas de la Covid-19 tendríamos las siguientes situaciones:

c.1. Entidades que han formulado cuentas anuales en el plazo habitual (hasta 31 de marzo)

c.1.1. Con nota de la Covid-19 en su memoria.

c.1.2. Sin la nota de la Covid-19 en su memoria.

c.2. Entidades que no han formulado cuentas anuales en el plazo habitual

c.2.1. Formulan durante el estado de alarma.



c.2.2. Se acogen a la suspensión o ampliación de plazos previstos en el artículo 48 del RD Ley 11/2020, de 31 de marzo.

Los plazos y tiempos ya se han descrito a modo de ejemplo en el apartado anterior.

c.3. Entidades que se ven afectadas por la interrupción de plazos del artículo 40.3 del RDL 8/2020, de 17 de marzo.

Las entidades públicas matrices de grupos de consolidación en los que se integran sociedades mercantiles verán diferidos los plazos de formulación de las cuentas consolidadas por el tiempo de interrupción que se produzca y la dilación en la realización de la auditoría, aunque no necesariamente serán los tres meses de interrupción más otros tres meses de revisión (1 mes del artículo 270 TRLSC más otros 2 meses de prórroga del RDL).

En el caso de las entidades denominadas con las letras c.1.2, c.2 y c.3 habrán de incluir una nota en la memoria en el caso de que el hecho posterior de la Covid-19 sea significativo que, con mayor o menor contenido, ponga de manifiesto el hecho posterior al cierre, salvo que, tras un análisis de relevancia, el cuentadante llegue a otro tipo de evidencia y el auditor alcance la misma evidencia confluyente con el gestor.

2. Posibles actuaciones del auditor en relación con el efecto de la Covid-19 en la información.

a) Contenido orientativo y general en la información financiera sobre la Covid-19

Una vez analizados diferentes pronunciamientos internacionales como el de la *Federación Internacional de Contables* (IFAC), el de la *International Accounting Standards Board* (IFRS) o el *Financial Reporting Council* del Reino Unido y los diferentes operadores del sector de auditoría se puede plantear, a título meramente orientativo y sin ningún ánimo de exhaustividad, el contenido de dicha información, la cual ha de adaptarse a las circunstancias concretas de cada entidad, si bien puede tener algunos elementos comunes de carácter general:

- Descripción de los efectos de la Covid-19 en la actualidad y el hecho de que haya retrasos en la emisión de la información financiera y la afectación a la actividad económica general (factores causantes), haciendo mención de los RD-Ley de alarma y en particular a aquellos que producen la dilación de plazos en el ciclo de información financiera o factores compensadores de los negativos efectos económicos y sociales (factores mitigantes). No resulta preciso un detalle exhaustivo.
- La valoración de los recursos financieros afectados o la afirmación de que no están afectados.
- En su caso, indicación de que no es posible valorar los efectos sobre las áreas contables relevantes o bien la valoración conseguida.
- El mantenimiento del principio de empresa en funcionamiento o de lo contrario la presentación con principios de liquidación y la modificación de la información financiera si esto sucede.



b) Posibles puntos a tener en cuenta por el auditor

Partiendo de la evaluación del gestor de la entidad auditada sobre cómo se puede ver afectada la información financiera de esta en sus diferentes áreas (ingresos, gastos, inversiones, activos y pasivos, actividad en general), la mayoría de los analistas contables consideran que se trata de un hecho posterior tipo II (*hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales; no obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación*)¹, sin perjuicio de que el auditor, tras esta primera evaluación del gestor debe plantearse diferentes materias de análisis que indicativamente podrían ser:

- **Una descripción de los efectos** más relevantes de la pandemia en la actividad de la entidad.
- **Afectación a la gestión de su actividad:** tanto a los destinatarios de la actividad (a los que hay que prestar servicios) como a los suministradores de esta (los prestadores de servicios), en particular aquellas organizaciones que gestionan museos o establecimientos culturales abiertos al gran público, residencias civiles o militares, etc.; contratos que se estén ejecutando, por ejemplo, de alquiler o de servicios o de obra, informáticos, etc. o efectos derivados de la paralización de contratos a ejecutar o a recibir.
- **Afectación a la gestión laboral:** empleados importantes que se hallen enfermos o que no puedan realizar sus actividades profesionales con normalidad. Si hay algún planteamiento de ERTE o procesos similares si aplica o si ello va a generar reestructuraciones.
- **Gestión financiera y de tesorería** en el momento del cierre y formulación de las cuentas para hacer frente a pagos a corto plazo. En particular: situación de las fuentes de financiación y disposición y ejecución de los créditos de los presupuestos. Así como si se han de reestructurar créditos. A este respecto, el artículo 49 del RDL 11/2020, establece que *“Con la finalidad de atender los gastos para combatir la crisis sanitaria provocada por el COVID-19, se dispone la transferencia a la cuenta del Tesoro Público que se determine, de las disponibilidades líquidas de los organismos autónomos y otras entidades integrantes del sector público estatal, de conformidad con lo dispuesto en art. 45 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria”*.
- **Posible impacto en los activos y pasivos no comerciales de la entidad (tangibles e intangibles)**, particularmente los que están valorados a valor razonable, si ello se puede estimar.
- **Posible impacto en activos comerciales y, en su caso, existencias o bienes objeto de prestaciones.** Habría que tener presente que, si son ejecutables en el corto plazo, podría verse

¹ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.



afectado su valor de realización y al menos, si se puede estimar sería una información importante, en función de la materialidad de dichos activos.

- **Si la entidad tiene instrumentos financieros complejos, habría que ver cómo pueden resultar afectados por la situación de los mercados.** Sobre todo, si puede tener impacto en las cuentas anuales de ejercicios siguientes. En particular aquellas entidades cuyos ingresos puedan tener relación con activos financieros del mercado o de la inversión de un fondo fundacional.
- **Posible efecto en la gestión o pago de subvenciones.** Si el organismo gestiona subvenciones, posibles efectos en la gestión de estos recursos.
- **Si la entidad cobra tasas u otros ingresos tributarios o recibe ingresos por alquileres,** habría que indicar qué efectos considera la auditada que puede tener este proceso en su actividad.
- **Si la entidad es un organismo investigador o relacionado con la prestación de servicios sanitarios.** Aquellos organismos que, teniendo carácter investigador, médico o de análisis clínicos relacionados con la medicina, descripción de afectación a su actividad de esta situación.
- **Mayor información sobre activos con riesgo de deterioro.** Refuerzo de la certidumbre en aquellos activos sobre los que ya hubiera dudas sobre su valor y después de los efectos económicos de esta crisis, su pérdida sea más evidente. Es decir, aquellos activos de cuya valoración o ejecución se dudase y este proceso los haya deteriorado ya sin más remedio.

Obviamente estos puntos no son cerrados ni ha de tener una perspectiva unívoca, se han expuesto a modo meramente indicativo y horizontal por la diferente forma de afectación que pueden tener.

3. Periodos de hechos posteriores al cierre según la NIA-ES-SP 1560 sobre hechos posteriores al cierre.

a) Fechas que se establecen en la NIA-ES-SP 1560 sobre hechos posteriores al cierre

Fecha de las cuentas: fecha de cierre del periodo cubierto por estas, normalmente el 31 de diciembre del ejercicio que se cierra, en este caso 2019.

Fecha de aprobación de las CCAA: se entiende la de su formulación que podrá ser, si no se han producido modificaciones, el 31 de marzo o el plazo incremental del periodo de alarma, según lo indicado en los apartados 1 b) y c) de este documento.

Fecha del informe de auditoría: la que el auditor pone al finalizar sustancialmente su trabajo de acuerdo con la NIA-ES-SP 1700 R, el cual tiene como plazo previsto 3 meses para emitir el informe desde que las CCAA, una vez formuladas, se ponen a disposición del auditor.

Fecha de publicación de las cuentas: aquella en que se hacen externas de los órganos que las formulan, dado el ciclo de información financiera indicado en el apartado 1 a) de este documento, puede tener diferentes fechas con sus límites.

b) Diferentes periodos de hechos posteriores



b.1. Periodo transcurrido hasta la fecha del informe

El auditor ha de abrir un área de hechos posteriores (HP) en sus papeles de trabajo que ha de tener esta denominación u otra similar, en la que se analizará la información sobre la Covid-19 y sus efectos, partiendo de la información que le proporcione la entidad auditada y la que pueda obtener él por otros medios. En particular, puede tener presente los diferentes ítems expuestos a título enunciativo en el apartado 2 anterior.

Dentro de este periodo, previo a la salida del informe, ha de tener presente las posibles situaciones:

- **Con cuentas ya formuladas: sin nota de la Covid-19**

Si el auditor encuentra que la entidad auditada ha formulado sus cuentas sin incluir nota sobre la Covid-19, habrá que evaluar el efecto que esta situación tiene en su actividad. En tal sentido, solicitará expresamente esta evaluación a los gestores de la entidad y revisará los argumentos expuestos para soportar la no referencia a este hecho posterior. Una vez concluida esta evaluación, si está de acuerdo con los argumentos barajados por la auditada, archivará la prueba realizada y no tendrá efecto en el informe de auditoría. A esta misma conclusión llegará si tras el correspondiente análisis realizado *ex profeso* considera que el efecto de dicha pandemia es irrelevante aun cuando no haya solicitado información a la auditada.

En caso contrario, si el auditor considera que resulta necesario la inclusión de una nota en la memoria sobre la Covid-19, solicitará el análisis correspondiente a la entidad auditada siguiendo los ítems indicados en el apartado 2 de este documento y ponderará cuál es la información mínima necesaria para dar contenido a la nota. Si la entidad no rectifica las cuentas mediante su reformulación, valorará la inclusión de una salvedad en su informe, así como los efectos que la Covid-19 pueda tener como riesgo en otras secciones del informe como por ejemplo en cuestiones clave de la auditoría.

Si se produce la reformulación de las cuentas, esto generará una extensión del área de hechos posteriores al cierre, tal y como se establece en la NIA-ES-SP 1560 y en la NE 1560, y habrá de datar su informe con fecha posterior a la de reformulación de las cuentas.

- **Cuentas formuladas con nota de la Covid-19**

Realizará una serie de análisis atinentes al contenido de la nota incluida en las cuentas anuales, así como a los efectos. Si del análisis realizado se concluyera que la información es razonable, emitirá el informe sin ninguna salvedad por este motivo. Si lo considera relevante, en el informe de auditoría podrá incluir una sección de énfasis del contenido de la nota de la Covid-19, aunque es criterio del auditor, salvo que por motivos de homogeneidad se considera adecuado hacer énfasis, siempre aplicando criterios de materialidad cuantitativa y cualitativa.

También es posible que, como consecuencia de este hecho, puedan existir otros efectos en los riesgos y para ello activar en el informe la sección de cuestiones clave.

Por otra parte, este hecho posterior puede generar dudas sobre la continuidad de la entidad por así haberlo considerado previamente los gestores y evaluado en el mismo sentido por el auditor, o bien el auditor tiene contrastada esa eventualidad tras un análisis de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento de acuerdo con la NIA-ES-SP 1570 R (si el origen es el análisis del auditor deberá proponer al auditado completar la información contenida en las cuentas anuales para incluir el tema). Partiendo de la completitud de la información en relación con los factores causantes y mitigantes de



la duda en la continuidad, el auditor se planteará abrir en el informe la sección de incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento. En el caso de que la información no fuera la correcta podría considerarse una salvedad por falta de información donde plantearía la duda sobre la continuidad, salvo que le reformularan las cuentas. Es decir, no parece compatible una salvedad por falta de información en factores causantes y mitigantes de la duda con la sección de incertidumbre establecida para el caso de que, habiendo dudas, la información financiera es completa: si se da la salvedad, la incertidumbre sobra, pero la salvedad tiene que contener la incertidumbre de la duda.

- **Con cuentas no formuladas que se encuentran dentro del periodo de formulación al haber suspendido el plazo de formular por el periodo de alarma (véanse los diferentes plazos expuestos a modo de ejemplo en el apartado 1 b) y c))**

En relación con el hecho posterior el auditor habrá de realizar los mismos análisis que si las cuentas ya hubieran sido formuladas, y en su caso habrá de proponer la inclusión de una nota sobre la Covid-19 con un contenido suficiente, si el resultado de los análisis y evidencias apunta en esa dirección. En el caso de que la entidad no acceda a poner dicha nota y a reflejar los efectos que razonablemente se puedan determinar, incluso el de generar dudas sobre su continuidad, deberá plantearse dar una salvedad en el informe, sin perjuicio de otros efectos por potenciación o aparición de nuevos riesgos que, en su caso, sin ser salvedades habría de reflejarse en el informe en la sección de cuestiones clave de la auditoría.

En cualquier caso, se habrá producido una extensión del área de hechos posteriores al cierre, puesto que no podrá fechar su informe hasta que la formulación no se produzca, incluso aunque tuviera concluido el trabajo de auditoría, ya que, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1700 R la fecha del informe siempre ha de ser posterior a la de formulación de las cuentas anuales.

b.2. Hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe.

En este caso las cuentas ya fueron formuladas sin la nota de la Covid-19 o de haberse formulado con dicha nota no se conocían todos los efectos de esta situación.

El auditor no tiene obligación de realizar más procedimientos después de la fecha del informe de auditoría, pero si después de esta fecha llegan a su conocimiento estos hechos, y en el supuesto de que tengan la suficiente relevancia para afectar a la información financiera, indagará ante los gestores si se va a producir una reformulación de las cuentas anuales para completar la información sobre la Covid-19 o sus efectos; en esta situación puede haber dos supuestos:

- **Reformulación de las cuentas** incluyendo el hecho posterior de la Covid-19 o ampliando dicha información o sus efectos.

En este caso el auditor aplicará los procedimientos a este nuevo periodo y emitirá un nuevo informe de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas, con fecha posterior a estas, ello implica una extensión del plazo de hechos posteriores al cierre, salvo que aún no hubiera entregado informe alguno a la entidad sobre las cuentas formuladas inicialmente (hay que tener presente que una cosa es la fecha del informe -aquella en la cual se han terminado sustancialmente las pruebas para alcanzar evidencia- y otra la entrega de dicho documento y su salida de la órbita de control del auditor). En definitiva, sería el periodo en que el auditor tiene el informe, pero no se lo ha dado aún al auditado.



- **No reformulación de las cuentas**, una vez obtenida evidencia adecuada y suficiente sobre el hecho posterior correspondiente a la Covid-19; 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.

b.3. Hechos que llegan 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. En todo caso, el auditor siempre tendrá que proteger su informe y si es necesario consultar la situación.

4. Conclusiones

- 1.- La Covid-19 ha generado múltiples efectos en la información financiera cerrada al 31 de diciembre de 2019 que según la mayoría de los pronunciamientos nacionales e internacionales se puede clasificar como hecho posterior de tipo II. Es decir, aquellos que al cierre del ejercicio pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo y que por lo tanto *“no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación”*².
- 2.- El periodo de alarma y confinamiento de la población y la cesación de gran parte de la actividad económica ha podido producir una distorsión o demora, aunque no necesariamente, en el ciclo de la información financiera cuyos efectos se han podido trasladar, además de al trabajo de campo de auditoría, a la emisión de los informes. Ello generaría una dilatación del periodo de hechos posteriores al cierre y el empleo de determinadas pruebas de auditoría para cubrir el riesgo nuevo existente.
- 3.- El análisis tiene que ser individualizado para cada una de las entidades auditadas. En el apartado 2 de este documento se incluyen una serie de referencias a determinadas cuestiones que podrían ser generalizadas, aunque personalizadas a las situaciones concretas. Por ejemplo, no afecta lo mismo a una entidad cuya actividad es proporcionar servicios culturales con presencia del público que a la Agencia de Meteorología que a los servicios portuarios o a los concesionarios de actividades, etc.

² Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, *por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* y la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, *por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública*.



- 4.- En el caso de que de este análisis realizado, cuyo primer estudio ha de efectuarse por parte de la entidad auditada y del cual el auditor ha de tener evidencia previa, se concluya que ha de informarse en una nota de la memoria, esta habrá de incluirse por parte del gestor en la formulación y si las cuentas fueron formuladas, y dicha información de la Covid-19 fuese significativa, estas habrán de ser reformuladas y si los informes han sido emitidos, será necesario emitir nuevos informes sobre las cuentas reformuladas.
- 5.- Los efectos en el informe de auditoría podrán ser variados, desde una salvedad por falta de información, hasta la inclusión de una cuestión clave de auditoría o activar una sección de incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento o incluso un simple párrafo de énfasis o ninguna referencia en el informe.
- 6.- En el periodo de hechos posteriores hay que tener presente que, si el informe no ha salido de la órbita del auditor aunque ya estuviera fechado, este habrá de variar la fecha a una que incluya al menos dicho hecho posterior. En este caso, el auditor tendrá un periodo de hechos posteriores que habrá de dilatarse y la fecha del informe habrá de posponerse.
- 7.- Si el informe de auditoría fue emitido y salió de la órbita del auditor, habrá de comunicarse con el gestor para ver si las cuentas anuales han recogido este hecho posterior y saber qué intenciones tiene el gestor en relación con la posible reformulación de las cuentas y en caso de desacuerdo el auditor tratará de advertir sobre la consideración en su informe de la situación, todo ello de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES-SP 1560. Así, es preciso distinguir entre que el informe se haya fechado y esté bajo el control del auditor, es decir, todavía no se lo ha entregado a la entidad auditada, o bien ya se lo ha entregado. En el primer caso, como se decía, no es preciso que emita otro informe, sino que rectifique el informe emitido trasladando su fecha; en el segundo caso habrá de emitir otro informe si hay nuevas cuentas o advertir sobre la no confianza en el informe emitido y tomar las acciones legales que considere para proteger su informe.
- 8.- Abundando más en el tema de la reformulación de las cuentas: si el auditor ha entregado el informe de auditoría a la entidad auditada (así es como se indica en la NIA-ES-SP 1560) conllevará la emisión de uno nuevo que recoja los efectos de la reformulación y los del hecho posterior, dando referencia en la sección *Otras cuestiones* al informe emitido en primer lugar y haciendo énfasis en la sección correspondiente del informe sobre la nota incorporada en la memoria, así como evaluar la existencia de otros efectos en otras secciones, en su caso. Hay que tener presente que este hecho posterior puede haber generado nuevos riesgos, incluso el de gestión continuada que lleven al auditor a realizar nuevas pruebas de auditoría para poder alcanzar evidencia adecuada y suficiente sobre los efectos reales.