

NIA-ES 560. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

Los hechos ocurridos con posterioridad al cierre contable de una entidad pueden poner de manifiesto situaciones que afectan directamente a su imagen fiel al suponer una modificación de cifras o una mayor información a facilitar. La NIA-ES 560 regula la actuación del auditor ante esta problemática y la posible incidencia en su informe de auditoría.

Palabras claves: hechos posteriores, modificar informe de auditoría y estados financieros.

ISA 560. SUBSEQUENT EVENTS

ABSTRACT

The events subsequent to the closing of an entity, may be to highlight situations that directly affect its fair to suppose a modification of figures or further information to facilitate. The ISA 560 regulates the performance of the auditor before this problem and the potential impact in its audit report.

Keywords: subsequent events, modify audit report and financial statements.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 560
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivos
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Hechos posteriores» (Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-BOICAC 53), es necesario abordar el tratamiento que de los hechos posteriores realiza la NIA-ES 560, ya que, al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzarán a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

De la comparación entre la vigente NTA sobre hechos posteriores y la NIA-ES 560, se infiere que no se va a producir un cambio radical en el tratamiento de los hechos posteriores, básicamente porque cuando se elaboró la norma actual se tuvo como fuente de inspiración la normativa internacional. De hecho, sin considerar el aspecto formal de presentación y el estilo de redacción, las diferencias relevantes entre la vigente norma técnica y la NIA-ES 560 se pueden circunscribir a las siguientes:

- a) Aparece como nuevo concepto delimitador de la responsabilidad del auditor la «fecha de publicación» de los estados financieros auditados en lugar de la actual «fecha de entrega del informe», que pasa a ocupar una posición residual como cláusula cierre.
- b) Desaparece la posibilidad de utilizar el doble fechado en el informe de auditoría y, por lo tanto, de que el auditor limite su responsabilidad al análisis del hecho o hechos posteriores concretos de los que ha tenido conocimiento después de la firma de su informe de auditoría.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 560

La NIA-ES 560, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en los que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de hechos posteriores.
2. **Objetivos:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** son las obligaciones que tienen los auditores en el análisis y tratamiento de los hechos posteriores en los trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo serán consideradas en el desarrollo de los apartados anteriores.

Desde un punto de vista didáctico, resulta conveniente comenzar por el apartado relativo a las definiciones, para posteriormente entrar a analizar el resto de los apartados. Así, en la NIA-ES 560 aparecen las siguientes definiciones:

- **Fecha de los estados financieros:** fecha de cierre de las cuentas anuales o de los estados financieros intermedios.
- **Fecha de aprobación de los estados financieros:** fecha de formulación de las cuentas anuales.
- **Fecha del informe de auditoría:** fecha puesta por el auditor en el informe de auditoría.
- **Fecha de publicación de los estados financieros:** primera fecha en la que se ponen a disposición de terceros los estados financieros auditados y el informe de auditoría, pudiéndose entender por esta fecha las siguientes:
 - La de su publicación en los registros públicos oficiales.
 - La de su publicación en la página web de los organismos supervisores o de la propia sociedad auditada.
 - En defecto de las anteriores, la de la entrega del informe de auditoría.
- **Hechos posteriores al cierre:** hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como los que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha de su informe de auditoría.

3.1. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el apartado 1 de la NIA-ES 560, el alcance de la norma es tratar la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de esta-

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de hechos posteriores.
2. **Objetivos:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** son las obligaciones que tienen los auditores en el análisis y tratamiento de los hechos posteriores en los trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo serán consideradas en el desarrollo de los apartados anteriores.

Desde un punto de vista didáctico, resulta conveniente comenzar por el apartado relativo a las definiciones, para posteriormente entrar a analizar el resto de los apartados. Así, en la NIA-ES 560 aparecen las siguientes definiciones:

- **Fecha de los estados financieros:** fecha de cierre de las cuentas anuales o de los estados financieros intermedios.
- **Fecha de aprobación de los estados financieros:** fecha de formulación de las cuentas anuales.
- **Fecha del informe de auditoría:** fecha puesta por el auditor en el informe de auditoría.
- **Fecha de publicación de los estados financieros:** primera fecha en la que se ponen a disposición de terceros los estados financieros auditados y el informe de auditoría, pudiéndose entender por esta fecha las siguientes:
 - La de su publicación en los registros públicos oficiales.
 - La de su publicación en la página web de los organismos supervisores o de la propia sociedad auditada.
 - En defecto de las anteriores, la de la entrega del informe de auditoría.
- **Hechos posteriores al cierre:** hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como los que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha de su informe de auditoría.

3.1. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el apartado 1 de la NIA-ES 560, el alcance de la norma es tratar la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de esta-

dos financieros. Este mismo alcance lo establece la actual NTA sobre hechos posteriores en su apartado 5 c).

Por lo que se refiere al concepto de hecho posterior y a su tipología, las dos normas (NIA-ES 560 y la actual norma técnica) son coincidentes. Así pues, ambas determinan que los hechos posteriores son aquellos que ocurren con posterioridad a la fecha de los estados financieros auditados. Respecto de la tipología establecen los dos tipos siguientes:

- a) Hechos posteriores que proporcionan evidencia adicional sobre condiciones que ya existían a la fecha de los estados financieros y que por su materialidad suponen una modificación de saldos, cifras o transacciones y su correspondiente información en la memoria, o simplemente requieren información en la memoria.

Como ejemplo de un hecho posterior que modifica saldos, cifras o transacciones se podría considerar un cliente cuyo saldo al cierre contable de acuerdo con el análisis efectuado está razonablemente provisionado en un 25 %, pero en febrero del ejercicio siguiente y de manera sorpresiva decide disolverse y liquidar la sociedad, lo que implica, de acuerdo con estimaciones razonables, que se recuperará aproximadamente un 15 % del saldo total. Esta circunstancia aporta una evidencia adicional sobre el hecho de la morosidad del cliente que ya conocíamos. Ello implicará que la sociedad deberá aumentar la provisión del 25 al 85 % y además tendrá que informar en la nota de la memoria del hecho posterior en cuestión que ha motivado este incremento en el deterioro del crédito.

Por otra parte, como ejemplo de hecho posterior que únicamente modifica el contenido de la memoria, podría ser el hecho de que la sociedad en el ejercicio auditado haya firmado un preacuerdo con un futuro cliente, que de materializarse va a suponer un incremento sustancial de las ventas, y que con posterioridad al cierre contable de los estados financieros se produce la firma definitiva del contrato en el que la sociedad se compromete a suministrar el producto y el cliente a adquirirlo en las condiciones estipuladas. Este hecho aporta evidencia adicional sobre hechos o circunstancias ya conocidas al cierre, pero no supone una modificación de saldos, transacciones o cifras, pero sí del contenido de la memoria por su relevancia para los destinatarios de los estados financieros auditados.

- b) Hechos posteriores que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron con posterioridad a la fecha de los estados financieros y que, por lo tanto, no modifican saldos, cifras o transacciones al cierre del ejercicio, pero que por su importancia para los destinatarios de los estados financieros deben ser informados en dichos estados (en la memoria), con la finalidad de evitar una interpretación errónea o incompleta de los mismos.

Como ejemplo representativo de este tipo de hechos, valdría remitirse al mencionado anteriormente del preacuerdo comercial con un cliente futuro. Si el preacuerdo se produce con posterioridad al cierre contable de los estados financieros, no

aportaría evidencia sobre circunstancias, hechos o situaciones existentes al cierre, pero dada su relevancia debería informarse de este hecho en la nota de la memoria sobre hechos posteriores.

3.2. OBJETIVOS

La NIA-ES 560 establece dos objetivos para el auditor:

1. Obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si los hechos posteriores ocurridos entre la fecha de los estados financieros auditados y la fecha del informe de auditoría y que requieran ser ajustados o ser informados en los estados financieros, se han reflejado adecuadamente según el marco de información financiera que le sea aplicable.
2. Reaccionar adecuadamente ante hechos posteriores que le lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que de haber sido conocidos a esa fecha le podrían haber hecho modificar el informe de auditoría.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

Como ya se ha indicado, este apartado contiene las pautas obligatorias para el auditor en el análisis, verificación y calificación de los hechos posteriores. A estos efectos la NIA-ES 560 enmarca los hechos posteriores en los siguientes tres apartados:

- a) Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría»).
- b) 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 (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de su entrega»).
- c) Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (asimilable en la actual NTA sobre hechos

posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la entrega del informe de auditoría»).

3.4.1. Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría»)

El contenido de este apartado es esencialmente el mismo que el recogido en los puntos 6, 7 y 8 del apartado «Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría» de la actual NTA sobre hechos posteriores.

En este sentido, se establece que el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada de que ha identificado todos los hechos posteriores ocurridos en el periodo de referencia, que atendiendo a la materialidad determinada por el auditor, requieran un ajuste en cifras, saldos o transacciones, o una revelación de información en los estados financieros y que dichos estados los recogen adecuadamente. Asimismo, el auditor debe solicitar a la sociedad auditada una manifestación escrita de la dirección o de los responsables de su gobierno, de que todos los hechos posteriores ocurridos después de la fecha de los estados financieros que deben ser objeto de ajuste o revelación según el marco normativo de información financiera aplicable han sido ajustados o revelados en los mencionados estados financieros auditados (normalmente esta manifestación es un punto de la carta de manifestaciones general que el auditor debe solicitar a la sociedad en cada trabajo de auditoría).

El auditor tendrá en cuenta la valoración del riesgo que haya realizado para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría a realizar, si bien con carácter obligatorio debe incluir al menos los siguientes (básicamente son los mismos que figuran en la actual NTA sobre hechos posteriores):

- Obtener conocimiento de los procedimientos establecidos por la sociedad para garantizar que se identifican los hechos posteriores.
- Indagar ante la sociedad (dirección y responsables del gobierno) si han ocurrido hechos posteriores que puedan afectar a los estados financieros auditados.
- Lectura de las actas de los órganos de la sociedad (junta de accionistas, dirección, responsables del gobierno) celebradas con posterioridad al cierre de los estados financieros y, en caso de que todavía no haya actas, investigar las cuestiones tratadas en esas reuniones.
- Análisis de los últimos estados financieros intermedios disponibles posteriores al cierre contable.

3.4.2. Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de su entrega»)

La NIA-ES 560 establece que el auditor no está obligado a aplicar procedimientos de auditoría una vez haya fechado su informe de auditoría. Igualmente, establece que si llegase a conocimiento del auditor un hecho posterior que, de haberlo conocido en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberlo modificado, el auditor tiene la obligación de analizar y valorar el mencionado hecho posterior. Asimismo, dispone la obligación por parte de la sociedad auditada de informar al auditor de los hechos posteriores de los que haya tenido conocimiento en el periodo referido y que pudieran afectar a los estados financieros auditados.

Estos aspectos están regulados en similares términos en la actual NTA sobre hechos posteriores. No obstante, se podría decir que este es el apartado que recoge las modificaciones relevantes con respecto a la actual NTA sobre hechos posteriores. Es decir, aparece el concepto de «fecha de publicación» sustituyendo al concepto «fecha de entrega del informe» y se elimina la posibilidad de doble fechado en el informe de auditoría y con ello la opción del auditor de limitar su responsabilidad al análisis y valoración del hecho posterior que le ha sido comunicado, quedando como única opción/obligación asumir la responsabilidad del análisis y valoración de todos los hechos posteriores ocurridos en el periodo de tiempo referido (fecha del informe de auditoría/fecha de publicación).

Como consecuencia del hecho posterior comunicado al auditor por la sociedad, esta puede tomar la decisión de modificar o no los estados financieros auditados.

Si la sociedad modifica los estados financieros, el auditor deberá aplicar los procedimientos de auditoría comentados en el apartado anterior 3.4.1, para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre todos los hechos posteriores del periodo comprendido entre la fecha del informe y la fecha del nuevo informe de auditoría que el auditor tendrá que emitir en sustitución del anterior y cuya fecha no podrá ser anterior a la de la modificación por la sociedad de los estados financieros auditados.

Si la sociedad no modifica los estados financieros a pesar de que el auditor estima que deben ser modificados, el auditor actuará en función de si previamente ha entregado o no el informe de auditoría:

- a) Si no ha entregado el informe de auditoría, emitirá un nuevo informe en sustitución del anterior, con una opinión modificada (opinión con salvedades, opinión adversa u opinión denegada) y entregará el nuevo informe.
- b) Si ya hubiera previamente entregado el informe de auditoría, el auditor deberá notificar a la sociedad que no divulgue a terceros los estados financieros hasta que

no los modifique. Si la sociedad hace caso omiso y publica los estados financieros sin modificar, el auditor debe adoptar medidas adecuadas para tratar de evitar que terceros confíen en su informe de auditoría.

Adicionalmente, el punto de aplicación A13 posibilita que no sea necesario modificar los estados financieros, cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente sea inminente, siempre y cuando se revele información adecuada del hecho posterior en dichos estados financieros. Esta posibilidad viene recogida en la actual NTA sobre hechos posteriores pero en el apartado «Hechos descubiertos después de la entrega del informe de auditoría».

3.4.3. Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la entrega del informe de auditoría»)

La NIA-ES 560 establece que el auditor no está obligado a aplicar procedimientos de auditoría una vez los estados financieros auditados se hayan publicado. Sin embargo, establece que si llegase a conocimiento del auditor un hecho posterior que, de haberlo conocido en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a modificarlo, el auditor tiene la obligación de analizarlo y valorarlo. En este sentido, omite cualquier referencia a la sociedad auditada como responsable de informar al auditor de los hechos posteriores que hayan tenido conocimiento en el periodo referido y que pudieran afectar a los estados financieros auditados. En similares términos está regulado en la actual NTA sobre hechos posteriores.

Como consecuencia del hecho posterior conocido, la sociedad puede decidir si modifica o no los estados financieros auditados.

Si la sociedad modifica los estados financieros, el auditor:

- a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias y ampliará los procedimientos de auditoría anteriormente comentados en el apartado 3.4.1., para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre todos los hechos posteriores del periodo comprendido entre la fecha de la publicación de los estados financieros y la fecha del nuevo informe de auditoría que el auditor tendrá que emitir en sustitución del anterior y cuya fecha no podrá ser anterior a la de la modificación por la sociedad de los estados financieros auditados.

El nuevo informe incluirá un párrafo de «énfasis» o de «otras cuestiones» que remita a la nota de la memoria en la que se informe de las razones de la modificación de los estados financieros y que el nuevo informe de auditoría sustituye al anterior. En la actual NTA sobre hechos posteriores, únicamente se hace referencia a la inclusión de un párrafo de énfasis.

- b) Revisará las medidas adoptadas por la sociedad para garantizar que se informe de la situación a aquellos que hayan recibido anteriormente los estados financieros y el informe de auditoría publicados.

Si la sociedad no modifica los estados financieros a pesar de que el auditor considera que debe hacerlo, ni adopta medidas para garantizar que se informe de la situación a aquellos que hayan recibido anteriormente los estados financieros y el informe de auditoría publicados, el auditor notificará a la sociedad que tratará de evitar que se confíe en su informe de auditoría. Si a pesar de ello la sociedad no adopta las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en su informe de auditoría.

Finalmente, es destacable que, a diferencia de lo que ocurre en la actual NTA sobre hechos posteriores, la NIA-ES 560 no hace referencia en este apartado (y sí en el anterior) a la posibilidad de no modificar los estados financieros cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente sea inminente; siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros del hecho posterior.

dos financieros. Este mismo alcance lo establece la actual NTA sobre hechos posteriores en su apartado 5 c).

Por lo que se refiere al concepto de hecho posterior y a su tipología, las dos normas (NIA-ES 560 y la actual norma técnica) son coincidentes. Así pues, ambas determinan que los hechos posteriores son aquellos que ocurren con posterioridad a la fecha de los estados financieros auditados. Respecto de la tipología establecen los dos tipos siguientes:

- a) Hechos posteriores que proporcionan evidencia adicional sobre condiciones que ya existían a la fecha de los estados financieros y que por su materialidad suponen una modificación de saldos, cifras o transacciones y su correspondiente información en la memoria, o simplemente requieren información en la memoria.

Como ejemplo de un hecho posterior que modifica saldos, cifras o transacciones se podría considerar un cliente cuyo saldo al cierre contable de acuerdo con el análisis efectuado está razonablemente provisionado en un 25 %, pero en febrero del ejercicio siguiente y de manera sorpresiva decide disolverse y liquidar la sociedad, lo que implica, de acuerdo con estimaciones razonables, que se recuperará aproximadamente un 15 % del saldo total. Esta circunstancia aporta una evidencia adicional sobre el hecho de la morosidad del cliente que ya conocíamos. Ello implicará que la sociedad deberá aumentar la provisión del 25 al 85 % y además tendrá que informar en la nota de la memoria del hecho posterior en cuestión que ha motivado este incremento en el deterioro del crédito.

Por otra parte, como ejemplo de hecho posterior que únicamente modifica el contenido de la memoria, podría ser el hecho de que la sociedad en el ejercicio auditado haya firmado un preacuerdo con un futuro cliente, que de materializarse va a suponer un incremento sustancial de las ventas, y que con posterioridad al cierre contable de los estados financieros se produce la firma definitiva del contrato en el que la sociedad se compromete a suministrar el producto y el cliente a adquirirlo en las condiciones estipuladas. Este hecho aporta evidencia adicional sobre hechos o circunstancias ya conocidas al cierre, pero no supone una modificación de saldos, transacciones o cifras, pero sí del contenido de la memoria por su relevancia para los destinatarios de los estados financieros auditados.

- b) Hechos posteriores que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron con posterioridad a la fecha de los estados financieros y que, por lo tanto, no modifican saldos, cifras o transacciones al cierre del ejercicio, pero que por su importancia para los destinatarios de los estados financieros deben ser informados en dichos estados (en la memoria), con la finalidad de evitar una interpretación errónea o incompleta de los mismos.

Como ejemplo representativo de este tipo de hechos, valdría remitirse al mencionado anteriormente del preacuerdo comercial con un cliente futuro. Si el preacuerdo se produce con posterioridad al cierre contable de los estados financieros, no

aportaría evidencia sobre circunstancias, hechos o situaciones existentes al cierre, pero dada su relevancia debería informarse de este hecho en la nota de la memoria sobre hechos posteriores.

3.2. OBJETIVOS

La NIA-ES 560 establece dos objetivos para el auditor:

1. Obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si los hechos posteriores ocurridos entre la fecha de los estados financieros auditados y la fecha del informe de auditoría y que requieran ser ajustados o ser informados en los estados financieros, se han reflejado adecuadamente según el marco de información financiera que le sea aplicable.
2. Reaccionar adecuadamente ante hechos posteriores que le lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que de haber sido conocidos a esa fecha le podrían haber hecho modificar el informe de auditoría.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

Como ya se ha indicado, este apartado contiene las pautas obligatorias para el auditor en el análisis, verificación y calificación de los hechos posteriores. A estos efectos la NIA-ES 560 enmarca los hechos posteriores en los siguientes tres apartados:

- a) Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría»).
- b) 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 (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de su entrega»).
- c) Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (asimilable en la actual NTA sobre hechos

posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la entrega del informe de auditoría»).

3.4.1. Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría»)

El contenido de este apartado es esencialmente el mismo que el recogido en los puntos 6, 7 y 8 del apartado «Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría» de la actual NTA sobre hechos posteriores.

En este sentido, se establece que el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada de que ha identificado todos los hechos posteriores ocurridos en el periodo de referencia, que atendiendo a la materialidad determinada por el auditor, requieran un ajuste en cifras, saldos o transacciones, o una revelación de información en los estados financieros y que dichos estados los recogen adecuadamente. Asimismo, el auditor debe solicitar a la sociedad auditada una manifestación escrita de la dirección o de los responsables de su gobierno, de que todos los hechos posteriores ocurridos después de la fecha de los estados financieros que deben ser objeto de ajuste o revelación según el marco normativo de información financiera aplicable han sido ajustados o revelados en los mencionados estados financieros auditados (normalmente esta manifestación es un punto de la carta de manifestaciones general que el auditor debe solicitar a la sociedad en cada trabajo de auditoría).

El auditor tendrá en cuenta la valoración del riesgo que haya realizado para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría a realizar, si bien con carácter obligatorio debe incluir al menos los siguientes (básicamente son los mismos que figuran en la actual NTA sobre hechos posteriores):

- Obtener conocimiento de los procedimientos establecidos por la sociedad para garantizar que se identifican los hechos posteriores.
- Indagar ante la sociedad (dirección y responsables del gobierno) si han ocurrido hechos posteriores que puedan afectar a los estados financieros auditados.
- Lectura de las actas de los órganos de la sociedad (junta de accionistas, dirección, responsables del gobierno) celebradas con posterioridad al cierre de los estados financieros y, en caso de que todavía no haya actas, investigar las cuestiones tratadas en esas reuniones.
- Análisis de los últimos estados financieros intermedios disponibles posteriores al cierre contable.

3.4.2. Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de su entrega»)

La NIA-ES 560 establece que el auditor no está obligado a aplicar procedimientos de auditoría una vez haya fechado su informe de auditoría. Igualmente, establece que si llegase a conocimiento del auditor un hecho posterior que, de haberlo conocido en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberlo modificado, el auditor tiene la obligación de analizar y valorar el mencionado hecho posterior. Asimismo, dispone la obligación por parte de la sociedad auditada de informar al auditor de los hechos posteriores de los que haya tenido conocimiento en el periodo referido y que pudieran afectar a los estados financieros auditados.

Estos aspectos están regulados en similares términos en la actual NTA sobre hechos posteriores. No obstante, se podría decir que este es el apartado que recoge las modificaciones relevantes con respecto a la actual NTA sobre hechos posteriores. Es decir, aparece el concepto de «fecha de publicación» sustituyendo al concepto «fecha de entrega del informe» y se elimina la posibilidad de doble fechado en el informe de auditoría y con ello la opción del auditor de limitar su responsabilidad al análisis y valoración del hecho posterior que le ha sido comunicado, quedando como única opción/obligación asumir la responsabilidad del análisis y valoración de todos los hechos posteriores ocurridos en el periodo de tiempo referido (fecha del informe de auditoría/fecha de publicación).

Como consecuencia del hecho posterior comunicado al auditor por la sociedad, esta puede tomar la decisión de modificar o no los estados financieros auditados.

Si la sociedad modifica los estados financieros, el auditor deberá aplicar los procedimientos de auditoría comentados en el apartado anterior 3.4.1, para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre todos los hechos posteriores del periodo comprendido entre la fecha del informe y la fecha del nuevo informe de auditoría que el auditor tendrá que emitir en sustitución del anterior y cuya fecha no podrá ser anterior a la de la modificación por la sociedad de los estados financieros auditados.

Si la sociedad no modifica los estados financieros a pesar de que el auditor estima que deben ser modificados, el auditor actuará en función de si previamente ha entregado o no el informe de auditoría:

- a) Si no ha entregado el informe de auditoría, emitirá un nuevo informe en sustitución del anterior, con una opinión modificada (opinión con salvedades, opinión adversa u opinión denegada) y entregará el nuevo informe.
- b) Si ya hubiera previamente entregado el informe de auditoría, el auditor deberá notificar a la sociedad que no divulgue a terceros los estados financieros hasta que

no los modifique. Si la sociedad hace caso omiso y publica los estados financieros sin modificar, el auditor debe adoptar medidas adecuadas para tratar de evitar que terceros confíen en su informe de auditoría.

Adicionalmente, el punto de aplicación A13 posibilita que no sea necesario modificar los estados financieros, cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente sea inminente, siempre y cuando se revele información adecuada del hecho posterior en dichos estados financieros. Esta posibilidad viene recogida en la actual NTA sobre hechos posteriores pero en el apartado «Hechos descubiertos después de la entrega del informe de auditoría».

3.4.3. Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (asimilable en la actual NTA sobre hechos posteriores al apartado «Hechos descubiertos después de la entrega del informe de auditoría»)

La NIA-ES 560 establece que el auditor no está obligado a aplicar procedimientos de auditoría una vez los estados financieros auditados se hayan publicado. Sin embargo, establece que si llegase a conocimiento del auditor un hecho posterior que, de haberlo conocido en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a modificarlo, el auditor tiene la obligación de analizarlo y valorarlo. En este sentido, omite cualquier referencia a la sociedad auditada como responsable de informar al auditor de los hechos posteriores que hayan tenido conocimiento en el periodo referido y que pudieran afectar a los estados financieros auditados. En similares términos está regulado en la actual NTA sobre hechos posteriores.

Como consecuencia del hecho posterior conocido, la sociedad puede decidir si modifica o no los estados financieros auditados.

Si la sociedad modifica los estados financieros, el auditor:

- a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias y ampliará los procedimientos de auditoría anteriormente comentados en el apartado 3.4.1., para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre todos los hechos posteriores del periodo comprendido entre la fecha de la publicación de los estados financieros y la fecha del nuevo informe de auditoría que el auditor tendrá que emitir en sustitución del anterior y cuya fecha no podrá ser anterior a la de la modificación por la sociedad de los estados financieros auditados.

El nuevo informe incluirá un párrafo de «énfasis» o de «otras cuestiones» que remita a la nota de la memoria en la que se informe de las razones de la modificación de los estados financieros y que el nuevo informe de auditoría sustituye al anterior. En la actual NTA sobre hechos posteriores, únicamente se hace referencia a la inclusión de un párrafo de énfasis.

- b) Revisará las medidas adoptadas por la sociedad para garantizar que se informe de la situación a aquellos que hayan recibido anteriormente los estados financieros y el informe de auditoría publicados.

Si la sociedad no modifica los estados financieros a pesar de que el auditor considera que debe hacerlo, ni adopta medidas para garantizar que se informe de la situación a aquellos que hayan recibido anteriormente los estados financieros y el informe de auditoría publicados, el auditor notificará a la sociedad que tratará de evitar que se confíe en su informe de auditoría. Si a pesar de ello la sociedad no adopta las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en su informe de auditoría.

Finalmente, es destacable que, a diferencia de lo que ocurre en la actual NTA sobre hechos posteriores, la NIA-ES 560 no hace referencia en este apartado (y sí en el anterior) a la posibilidad de no modificar los estados financieros cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente sea inminente; siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros del hecho posterior.