

Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "hechos posteriores".

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991, en su apartado 3.3, contempla la posibilidad de que pueden producirse hechos- ya sean acontecimientos o transacciones- con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a éstas, mediante la modificación de sus distintos estados, y en otros únicamente ser mencionados en la Memoria, previendo la actuación del auditor en dichas situaciones. Asimismo, en el apartado 3.4 de las citadas Normas Técnicas se recoge la actuación del auditor en los casos en que se produzcan "hechos posteriores" entre la fecha de emisión del informe y antes de su entrega.

Con posterioridad, y en desarrollo de dichos apartados, se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre "hechos posteriores", mediante la Resolución de 16 de diciembre de 1992.

Sin embargo, en las Normas Técnicas de Auditoría vigentes no se contempla la actuación del auditor en los casos en los que se produzcan "hechos posteriores" a la fecha de entrega del informe, que, por el contrario, sí viene recogida en las Normas Internacionales de Auditoría (IFAC). En este sentido, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han considerado necesario elaborar una nueva norma técnica de auditoría sobre "hechos posteriores", sustitutiva de la norma anterior, en la que se incluya la actuación del auditor en todos los supuestos en los que se produzcan hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio de la entidad auditada, completándose así la normativa de auditoría vigente en esta materia y adecuándose, al mismo tiempo, a la normativa internacional en esta materia.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de marzo de 2002 (B.O.E., 26- 7-2002) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 49, de marzo de 2002, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Primero.- Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre "hechos posteriores", y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas" y la inserción de la oportuna reseña en el "Boletín Oficial del Estado".

Segundo.- A partir del día siguiente a la fecha de esta última publicación, la citada Norma Técnica de Auditoría sobre "hechos posteriores" entrará en vigor, quedando derogada, desde ese momento, la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores", publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de diciembre de 1992.

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE HECHOS POSTERIORES

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes, en su apartado 3.3.1, establecen lo siguiente:

“El auditor está obligado a emitir su informe sobre las cuentas anuales con referencia a la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, pueden producirse hechos -ya sean acontecimientos o transacciones- con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a las mismas y en otros ser mencionados en la Memoria.

Existen dos grandes tipos de hechos posteriores:

a) Aquellos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían a la fecha de cierre de las cuentas anuales y que, por suponer diferencias con las estimaciones de los administradores inherentes al proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, deberían suponer una modificación de las mismas.

b) Los que evidencian condiciones que no existían a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación de las cuentas, pero que por su importancia deberían ser comunicadas al destinatario de las cuentas anuales para evitar una interpretación errónea o incompleta de las mismas”.

2. La clasificación o tipificación de hechos posteriores requiere el conocimiento y evaluación de los mismos y de las circunstancias que los produjeron. Por ejemplo, una pérdida por la incobrabilidad de una cuenta con un cliente como resultado del deterioro gradual de su situación financiera, que hubiera dado lugar a su insolvencia en fecha posterior a la del balance, puede ser indicativa de condiciones que ya existían a esa fecha y por tanto requerir el ajuste por la entidad auditada de sus cuentas anuales. En cambio, una pérdida similar en la realización de una cuenta a cobrar, pero ocasionada por un siniestro no asegurado acaecido al cliente, como puede ser en el caso de un incendio o inundación que ocurriera después de la fecha del balance, no sería indicativa de condiciones existentes a esa fecha y por ello el ajuste de las cuentas anuales no sería apropiado, pero si dicha pérdida fuera muy significativa, la entidad tendría que desglosarlo en la Memoria de las cuentas anuales.

3. Por otra parte, el apartado 3.4 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes regula la actuación del auditor ante hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega.

3.4.1. *La fecha del informe representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse una opinión sobre las cuentas anuales. Por lo tanto, el auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría. No obstante, si en el intervalo entre la fecha de emisión del informe y la entrega al destinatario llegase a conocimiento del auditor, alguna información significativa y fiable, a su buen criterio, referida a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo en las oficinas de la entidad, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá investigar el hecho, y en el caso de que requiera ajuste o desglose en las cuentas anuales y éstas no fueran oportunamente rectificadas por la entidad auditada, el auditor deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría.*

3.4.2. *En estos casos, el auditor deberá modificar la fecha original de su informe mediante una de las dos siguientes alternativas:*

a) Usar dos fechas para el informe. La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la nota explicativa de la Memoria o el párrafo de salvedad donde se explica el hecho y la falta de ajuste de las cuentas o su desglose en la Memoria, según fuera procedente. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o aquéllos incorporados en la Memoria o considerados en su informe.

b) Fechar su informe en la última de las fechas, es decir, la que corresponde al hecho posterior. En este segundo caso, la responsabilidad del auditor incluye el extender sus procedimientos de auditoría sobre hechos posteriores ocurridos hasta esta última fecha.

4. El término "hechos posteriores" se refiere, a lo largo de esta norma, a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales de la entidad auditada. Dichos hechos posteriores incluyen tanto hechos ocurridos entre el cierre de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría, como hechos que llegan al conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría y hayan ocurrido antes o después de la entrega del informe de auditoría.

OBJETO

5. El objeto de la norma es:

a) Establecer los procedimientos que, en general, ha de realizar el auditor en relación con los hechos significativos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales y que por su importancia requieran su inclusión en la Memoria y, en su caso, el ajuste de las cuentas anuales.

b) Determinar el efecto que tendría en el informe de auditoría la negativa por parte de la entidad auditada a reflejar los hechos posteriores en las cuentas anuales.

c) Delimitar la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales.

HECHOS POSTERIORES OCURRIDOS HASTA LA FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA

6. El trabajo de auditoría ha de incluir procedimientos dirigidos a obtener evidencia adecuada y suficiente de que se han identificado todos aquellos hechos significativos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que pudieran requerir ajuste o desglose en las cuentas anuales.

7. En la revisión de los hechos posteriores el auditor aplicará generalmente, entre otros, los procedimientos que se indican a continuación:

a) Revisión de los procedimientos establecidos por la dirección para asegurar que los hechos posteriores son identificados adecuadamente.

b) Lectura de los últimos estados financieros intermedios disponibles posteriores al cierre y, si se considera apropiado, de los presupuestos, proyecciones financieras y económicas y otros informes de la dirección de la entidad.

c) Lectura de las actas de las Juntas Generales de Accionistas, de reuniones del Consejo de Administración, comités ejecutivos y de auditoría o cualquier otro comité pertinente, llevadas a cabo en el periodo posterior al cierre e investigación acerca de los asuntos discutidos de importancia significativa. En lo que se refiere a las reuniones celebradas para las que no existan actas disponibles, preguntar acerca de los asuntos tratados en tales reuniones.

d) Indagación y comentarios con el personal y directivos de la entidad sobre la existencia de hechos posteriores que pudieran tener un efecto significativo en las cuentas anuales mediante consultas relativas a:

i) La evolución de las áreas de riesgo y pasivos contingentes o compromisos importantes que existían a la fecha de las cuentas anuales objeto del informe.

ii) La existencia en la fecha en que se hace la averiguación de nuevos pasivos contingentes o compromisos importantes.

iii) Modificaciones en el capital social o estructura legal de la entidad o cambios importantes en el endeudamiento a largo plazo.

iv) La situación actual de partidas reflejadas en las cuentas anuales objeto de auditoría que hubieren sido determinadas sobre la base de datos provisionales, preliminares o no definitivos.

v) Si se ha producido o está prevista la enajenación de inmovilizados o actividades importantes de la entidad.

vi) Si se han producido daños y pérdidas significativas en los activos del negocio.

vii) Si se han hecho o se prevé realizar ajustes inusuales que hubieran afectado o llegaran a afectar a las cuentas anuales.

viii) Si han ocurrido o es probable que ocurran otros hechos que cuestionen la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y/o de otros principios contables empleados en la elaboración de las cuentas anuales.

ix) Si se han producido adquisiciones o transmisiones importantes de participaciones en capital de otras empresas, así como adquisiciones de porcentajes significativos de acciones propias o de la entidad dominante.

e) Comprobación de que la fecha de la carta con las manifestaciones de la Dirección de la entidad auditada coincide con la fecha del informe de auditoría, de forma que a misma cubra todos los hechos posteriores que pudieran producirse hasta dicha fecha.

f) Obtención de confirmaciones de los asesores legales de la entidad auditada sobre litigios y reclamaciones, que deberán cubrir el máximo periodo posterior posible.

8. Cuando el auditor conozca hechos posteriores que afecten significativamente a las cuentas anuales, deberá evaluar si están adecuadamente contabilizados y, en su caso, desglosados en la memoria de las cuentas anuales.

Efecto en el informe de auditoría

9. Si la entidad auditada no modifica sus cuentas anuales como consecuencia de un hecho posterior significativo del primer tipo (véase párrafo 1.a) anterior) que haya ocurrido antes de la fecha del informe del auditor de cuentas, dicho informe deberá incluir una opinión con salvedad, o en su caso desfavorable, por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados.

Si la entidad auditada decide no desglosar adecuadamente en la memoria un hecho posterior significativo del segundo tipo (véase párrafo 1.b) anterior) ocurrido antes de la fecha del informe del auditor, el mencionado informe deberá incluir una opinión con salvedad, o en su caso desfavorable, por presentación incompleta.

HECHOS DESCUBIERTOS CON POSTERIORIDAD A LA FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA

10. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 3.4.1. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, la fecha del informe representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse su opinión sobre las cuentas anuales. Por lo tanto, el auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría. En cualquier caso la responsabilidad de informar al auditor de estos hechos recae en el órgano de administración.

Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de su entrega

11. Si en el periodo comprendido entre la fecha del informe y la de entrega a la sociedad llegase a conocimiento del auditor alguna información fiable, referida a hechos significativos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo en las oficinas de la entidad, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá investigar el hecho y comentarlo con la Dirección de la entidad auditada.

Efecto en el informe de auditoría

12. Si como resultado de este hecho los Administradores modificasen las cuentas anuales, el auditor podrá optar por emitir su informe de auditoría con la fecha del hecho posterior, en cuyo caso deberá ampliar hasta ella el periodo de realización de los procedimientos de auditoría contemplados en los párrafos 6 y 7 anteriores, o emitir su informe con doble fecha.

13. En el supuesto de utilizar doble fecha, el auditor utilizará una redacción similar a la siguiente:

"X (día) del XX (mes) de 20..., a excepción de la nota X de la Memoria cuya fecha es el Y (día) de YY (mes) de 20.. "

La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la memoria. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o a aquellos incorporados en la Memoria.

14. En el supuesto de que los Administradores de la entidad auditada se negaran a modificar sus cuentas anuales, deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría. En el caso que usara doble fecha utilizará una redacción similar a la siguiente:

"X (día) del XX (mes) de 20.. a excepción del párrafo a) (referencia al párrafo explicativo intermedio) cuya fecha es el Y (día) de YY (mes) de 20..."

Hechos descubiertos después de la entrega del informe

15. Tras la entrega del informe de auditoría, el auditor no tiene obligación de realizar procedimiento alguno para identificar hechos que pudieran afectar a las cuentas anuales.

16. No obstante, en el supuesto de que en el período entre la fecha de entrega del informe y la de aprobación por parte de la Junta General de Accionistas u órgano equivalente, llegase a conocimiento del auditor alguna información significativa y fiable, a su buen criterio, referida a hechos que ya existían a la fecha de su informe y que, si hubieran sido conocidos en dicha fecha, habrían supuesto una modificación en el contenido del mismo, el auditor deberá considerar si las cuentas anuales necesitan ser corregidas y discutir la situación con la dirección de la entidad a fin de actuar en consecuencia.

17. Si los Administradores decidieran reformular las cuentas anuales, para recoger en ellas los efectos del mencionado hecho posterior, el auditor obtendrá información de las medidas adoptadas por los Administradores para informar de esta situación a los receptores del anterior informe.

Efecto en el informe de auditoría

18. Asimismo, el auditor deberá realizar los procedimientos que considere necesarios para emitir un nuevo informe de auditoría relativo a las cuentas anuales reformuladas. El nuevo informe de auditoría incluirá un párrafo de énfasis que haga referencia a las razones de la reformulación e indicará que el nuevo informe sustituye al previamente emitido sobre las cuentas anuales antes de su modificación.

19. La fecha del nuevo informe de auditoría no puede ser anterior a la reformulación de las cuentas y, consecuentemente, los procedimientos referidos en los párrafos 6 y 7

deberán extenderse hasta la fecha del nuevo informe o, en su caso, utilizar la doble fecha de acuerdo con lo expuesto en los párrafos 11 a 13 de esta norma técnica.

20. Si por el contrario los Administradores decidieran no reformular las cuentas anuales el auditor deberá comunicar a la entidad auditada que tomará las acciones que considere oportunas para evitar que terceros confíen o puedan seguir confiando en el informe de auditoría emitido. A estos efectos, deberá considerar la posibilidad de comunicar dicha situación a los registros públicos pertinentes.

21. Las acciones a tomar a las que se hace referencia en el párrafo anterior dependerán de las circunstancias específicas, de la importancia de los efectos que se pudieran derivar del hecho posterior, así como de las recomendaciones que el auditor hubiera podido recibir de sus abogados y asesores legales ante las eventuales repercusiones legales de estas situaciones.

22. Si tras la aprobación de las cuentas anuales por parte de la Junta General de Accionistas u órgano similar y/o después de su depósito legal, los Administradores hubiesen de reformular las cuentas anuales por un hecho posterior de los descritos en el párrafo 16, será de aplicación para el auditor lo establecido en los párrafos 17 a 21 anteriores.

23. Sin perjuicio de lo anterior, si la emisión de las cuentas anuales del período siguiente, así como el informe de auditoría correspondiente, fuesen inminentes y siempre y cuando dichas cuentas anuales del período siguiente contengan el desglose adecuado del hecho posterior, no será necesario modificar las cuentas anuales inicialmente emitidas ni el informe de auditoría correspondiente.