

GPF-OCEX 1560: Guía sobre hechos posteriores al cierre

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES 560 e ISSAI 1560

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y
aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 29/05/2017

I. Introducción	1
II. Hechos posteriores al cierre	2-3
III. Objetivos	4
IV. Definiciones	5
V. Procedimientos de auditoría	6-8
VI. Procedimientos de auditoría en relación con hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría	9-12
VII. Efecto en el informe	13
VIII. Procedimientos de auditoría en relación con hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría	14-15
Anexo 1 Programa de auditoría: aspectos básicos a considerar sobre los hechos posteriores acontecidos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.	
Anexo 2 Normativa contable sobre los hechos posteriores	

Nota: Para facilitar el análisis y utilización de esta guía se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo correspondientes.

I. Introducción

1. Esta Guía práctica trata de la responsabilidad que tiene el auditor del sector público con respecto a los hechos posteriores al cierre en una auditoría o fiscalización de estados financieros. Con esa finalidad desarrolla la ISSAI-ES 200 (apartados 126 a 129) y adapta la NIA-ES 560 “Hechos posteriores al cierre” y la ISSAI 1560 “Hechos posteriores” a las circunstancias de los OCEX y proporciona orientaciones adicionales a los auditores para su aplicación.

También se establecen algunas orientaciones para tener en cuenta en las fiscalizaciones de cumplimiento.

II. Hechos posteriores al cierre

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos (ya sean transacciones o acontecimientos) que ocurren con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Tanto el PGC como el PGCP identifican **dos tipos de hechos**: (ISSAI-ES 200, P127; NIA-ES 560 P2)

a) Hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de elaboración de los estados financieros.

b) Hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

Véase el tratamiento contable de los hechos posteriores, y ejemplos, en el Anexo 2.

Los órganos de dirección y de gobierno de la Entidad auditada deben considerar los hechos posteriores acontecidos hasta la fecha de aprobación de las cuentas anuales por el órgano competente. Tras su aprobación la Entidad ya no tiene ninguna obligación contable al respecto.

3. Además, los auditores del sector público pueden considerar también los hechos sobrevenidos que:

a) Influyan en la capacidad de la entidad pública para cumplir sus fines u objetivos.

b) Incidan en la presentación de cualquier información sobre la gestión de la entidad pública en los estados financieros.

Así mismo, el auditor público considerará los aspectos derivados de las actuaciones del poder legislativo y otros órganos competentes, cuando dichas actuaciones requieran la realización de ajustes o revelación de información en los estados financieros, y su efecto en el informe de auditoría.

III. Objetivos

4. Los objetivos del auditor son: (ISSAI-ES 200, P126; NIA-ES 560, P4)
- 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 financiera y que requieran un ajuste de los estados financieros o una explicación en los mismos (una nota en la memoria), se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - 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.
 - c) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los hechos ocurridos tras el periodo revisado en una fiscalización de cumplimiento que puedan tener efecto sobre las conclusiones/opinión del informe.

IV. Definiciones

5. A efectos de esta Guía práctica, los siguientes términos tiene los significados que figuran a continuación:

Fecha de los estados financieros

Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

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.

Fecha de formulación o elaboración de los estados financieros

Es la fecha de formulación de las cuentas por el órgano de administración en una sociedad mercantil.; o la fecha de elaboración de las cuentas por el interventor de un ente público.

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. (GPF-OCEX 1730; P19 d)

En una sociedad mercantil será la fecha de aprobación de las cuentas anuales por la junta general de accionistas. En un ayuntamiento, la fecha de aprobación por el Pleno.

En una comunidad autónoma la fecha de aprobación o toma de razón por el consejo de gobierno. A los efectos de esta guía, si no existe esta aprobación por el órgano colegiado de gobierno se tomará como referencia la fecha de rendición de cuentas al OCEX.

Fecha de finalización del trabajo de campo

La fecha de finalización del trabajo de campo tiene trascendencia en una auditoría ya que establece el límite dentro del cual el auditor está obligado a realizar procedimientos relacionados con los hechos posteriores. A partir de dicha fecha ya no tiene la responsabilidad de hacerlo.

Con carácter general se considerará que dicha fecha es el día que se discute el borrador preliminar con la dirección y se analizan sus observaciones al borrador y la documentación que, en su caso, aporte la dirección del ente fiscalizado.

Con posterioridad a este momento, normalmente, no se realizan procedimientos de auditoría relevantes. Si se llevaran a cabo, la fecha de finalización del trabajo de campo será la del borrador formulado por el auditor jefe o auditor responsable de la fiscalización (véase la GPF-OCEX 1220) e incluirá la actualización de los procedimientos sobre hechos posteriores. Este borrador de informe será enviado a alegaciones tras la aprobación por el pleno del OCEX.

Si excepcionalmente en la fase de alegaciones se realizaran procedimientos de auditoría relevantes y se actualizaran los procedimientos sobre hechos posteriores, la fecha de finalización del trabajo de campo coincidirá con la fecha del informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría

Fecha de aprobación del informe por el órgano de gobierno del OCEX, que no será anterior a la fecha de finalización del trabajo de campo, que es la fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros. (GPF-OCEX 1730; P19 h)

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.

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.

V. Procedimientos de auditoría

6. A efectos de esta Guía, para determinar los procedimientos de auditoría aplicables, se tendrán en cuenta dos situaciones:
- Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.
 - Hechos ocurridos después de la fecha de publicación del informe de auditoría.

En este aspecto, esta Guía se separa de la NIA-ES 560 dado que el funcionamiento normal de los OCEX, hace que no se contemple la situación de hechos ocurridos entre la fecha del informe de auditoría y la fecha publicación de los estados financieros, ya que normalmente los informes de fiscalización siempre se emiten meses después de hacerse públicos los estados financieros. Nos remitimos a la NIA-ES 560 (párrafos 10 a 13) para el supuesto excepcional en que concurra esa circunstancia.

7. En una **fiscalización de cumplimiento**, los auditores del sector público tendrán que considerar los hechos posteriores que aporten evidencia complementaria de las operaciones, por ejemplo, si una resolución judicial anterior al informe de auditoría afecta a algún asunto jurídico controvertido tratado en el informe de fiscalización.

Cuando posteriormente al periodo objeto de fiscalización se tuviera conocimiento de hechos, o fuesen aprobadas normas de cualquier rango, que afectaran a las evidencias o conclusiones reflejadas en el informe, se dejará constancia en el apartado de hechos posteriores del informe de dichas circunstancias, señalándose en qué medida afectan a las conclusiones o a los fundamentos de la opinión o si se ha realizado algún trabajo específico al respecto.

Los auditores tendrán en cuenta tanto la presente guía como la GPF-OCEX 4001.

8. En los programas de trabajo de la fiscalización se identificará un área de “Hechos posteriores” que cubra el análisis de tales hechos mediante los oportunos procedimientos de auditoría. (Anexo 1 de esta Guía).

VI. Procedimientos de auditoría en relación con hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

9. 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, o la fecha más cercana posible a esta última¹, que requieran un ajuste de los estados financieros o su revelación en la memoria. (NIA-ES 560; P6) (ISSAI-ES 200, P127)

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. (ISSAI-ES 200, P127)

Los procedimientos de auditoría pueden incluir 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, o la fecha más cercana posible a esta última. Estos procedimientos son

¹ Normalmente será la fecha de finalización del trabajo de campo, aunque en la fase de alegaciones también puede obtenerse información relevante a los efectos de esta guía.

adicionales a los 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). (NIA-ES 560; PA6)

10. El auditor aplicará los procedimientos señalados en el apartado anterior 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: (ISSAI-ES 200; P128) (NIA-ES 560; P7)

- 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.

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: (NIA-ES 560; PA9)

- 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
- c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones 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.
 - d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.

Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden 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. (NIA-ES 560; PA7)

- e) La lectura de informaciones aparecidas en los medios de comunicación o en cualquier otra fuente.

- f) 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. *(NIA-ES 560; PA7)*
- g) Indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones. *(NIA-ES 560; PA8)*
11. Todos los procedimientos de auditoría se realizan a lo largo del trabajo de campo incluyendo los relacionados con los hechos posteriores. Éstos deben acercarse lo máximo posible a la fecha de finalización del mismo, pero es imposible ejecutarlos todos a dicha fecha. El auditor se asegurará de que se aproximan al máximo posible a esa fecha de acuerdo con sus valoraciones de riesgo.

Las fechas relevantes a estos efectos son (ver apartado 5):

- Fecha de finalización del trabajo de campo.
- Fecha del borrador de informe formulado por el auditor jefe.
- Fecha del análisis de las alegaciones recibidas.
- Fecha del informe (aprobación del informe por el órgano de gobierno del OCEX).

Dependiendo de la normativa de cada OCEX pueden transcurrir entre uno y tres meses entre la fecha de finalización del trabajo de campo y la fecha de aprobación del informe. En estos casos se entenderá que el momento de realización de los procedimientos de auditoría en relación con los hechos posteriores es conforme con esta Guía.

Puesto que la fecha del informe de auditoría comunica al lector que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y transacciones ocurridos hasta dicha fecha, de los que el auditor tiene conocimiento, si transcurren más de tres meses entre la fecha de finalización del trabajo de campo y la fecha del informe, deberá señalarse en la introducción del informe cuál ha sido la fecha de finalización del trabajo de campo.

Manifestaciones escritas

12. 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 580 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. *(NIA-ES 560; P9)*

Con carácter general las manifestaciones deben tener la fecha de finalización del trabajo de campo.

VII. Efecto en el informe

13. Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en el apartado VI anterior, 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. *(NIA-ES 560; P8)*

Si los hechos que **sí requieren ajuste o revelación** en los estados financieros, por haber acontecido antes de su aprobación, no están adecuadamente recogidos en éstos en los términos que el auditor estima que es necesario hacerlo (conforme a las normas contables que se adjuntan en el Anexo 2), se expresará una opinión modificada (con **salvedades** o desfavorable) en el informe de auditoría, tal como requiere la GPF-OCEX 1730.

Si tras la aplicación de los procedimientos de auditoría se han detectado hechos posteriores (descritos en el apartado II) acontecidos tras la aprobación de los estados financieros por el órgano competente de la entidad, que **no requieren ajuste ni revelación en la memoria**, el auditor considerará su importancia relativa y, en su caso, incluirá un párrafo descriptivo en el apartado de "Otras cuestiones significativas que no afectan a la opinión" del informe de auditoría.

Puesto que la entidad y el auditor tienen distintas obligaciones en relación con los hechos posteriores, para aclarar las diferencias, en el gráfico siguiente se reflejan de forma resumida el periodo durante el

cual la Entidad tiene la obligación de reflejar en sus estados financieros los hechos posteriores y el periodo en el que el auditor está obligado a aplicar procedimientos de auditoría apropiados.

También se señala el efecto que tiene en el informe de auditoría un hecho posterior de carácter significativo no recogido en los estados financieros dependiendo de la fecha en la que acontece.



VIII. Procedimientos de auditoría en relación con hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría

14. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría².

No obstante si, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, un hecho llegara al conocimiento del auditor que, de haberlo sabido en la fecha del informe, pudiera haber sido causa de una salvedad en el mismo, entonces deberán adoptarse las medidas adecuadas. Dichas acciones pueden incluir: (ISSAI-ES 200; P129)

- discutir el asunto con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad,
 - determinar si los estados financieros necesitarían corregirse y, de ser así,
 - indagar cómo pretende abordar la dirección el asunto³ en los estados financieros.
15. Si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias donde el auditor cree que es necesario, el órgano de gobierno del OCEX, para evitar que se confíe en el informe de auditoría, sopesará la necesidad de informar de tal situación a las partes interesadas y al órgano legislativo correspondiente.

² Además, normalmente, entre la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha del informe de fiscalización del OCEX transcurre un mínimo de un año, y cuanto mayor es ese plazo menor es la probabilidad de que existan hechos posteriores que afecten a aquellos estados.

³ Normalmente deberá ser en los estados financieros que estén pendientes de aprobación, ya que desde la fecha de los estados financieros auditados a la fecha del informe habrá transcurrido, en general, más de un año y será inviable modificar los estados financieros.

Anexo 1 Programa de auditoría: aspectos básicos a considerar sobre los hechos posteriores acontecidos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.

Memoria de las cuentas anuales

1. Extraer la nota de la memoria de los estados financieros auditados relativa a los “hechos posteriores al cierre” emitida por la entidad.
2. Analizar los hechos que contiene la misma y su posible incidencia en el alcance de la fiscalización, cruzándolos con las áreas correspondientes.
3. Revisar la coherencia de los anteriores hechos posteriores y, en su caso, su correcto tratamiento en los estados financieros.

Información de la entidad

4. Solicitar de la dirección de la entidad que proporcionen una manifestación escrita de que todos los hechos relevantes acontecidos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y que deben ser objeto de contabilización o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.
5. Revisar el escrito anterior, su coherencia con el apartado de la memoria y su tratamiento contable. Cruzar con el área correspondiente.
6. Analizar y verificar la idoneidad de los mecanismos o procedimientos que aplica la dirección para detectar posibles hechos posteriores con incidencia en los estados financieros.

Procedimientos de auditoría

7. Solicitar y revisar las actas de los órganos de gobierno de la entidad correspondientes al periodo comprendido entre la fecha de los estados y la fecha de realización del trabajo de campo y analizar la posible existencia de hechos posteriores. Como ejemplos de estas cuestiones, se citan:
 - Modificación de la estructura legal de la entidad o existencia de planes de reestructuración de la misma.
 - Acuerdos de los organismos de los que dependa o está adscrita la entidad fiscalizada y que puedan afectar sustancialmente a la viabilidad de la misma.
 - Expedientes de regulación de empleo.
 - Autorización de operaciones de endeudamiento.
 - Aprobación de operaciones de inmovilizado (ventas, compras, dación en pago, permutas...).
 - Daños y pérdidas sobre el inmovilizado (incendios, robos...) y situación de cobertura de tales riesgos.
 - Hechos relevantes que pudieran afectar al principio de entidad en funcionamiento.
 - Litigios y reclamaciones que se pusieran de relieve.
 - Operaciones inusuales relacionadas con variaciones del patrimonio y/o capital social.
 - Concurso de acreedores u otras situaciones que afecten a clientes relevantes.
8. Analizar si las cuestiones anteriores tienen la consideración de hecho posterior y si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros.
9. Revisar los registros contables y de tesorería del periodo posterior al cierre al objeto de analizar la existencia de operaciones relevantes relacionadas con posibles hechos posteriores, en especial los referidos a gastos e ingresos presupuestarios y a movimientos de efectivo.
10. Revisar el registro de facturas desde la fecha de cierre contable auditado hasta la fecha del trabajo de campo. Extraer todas las facturas con fecha del ejercicio auditado y verificar si están debidamente provisionadas.
11. Incluir dentro de las circularizaciones a los asesores legales un apartado relativo a la situación a la fecha de la petición de los litigios más relevantes.

12. En la confirmación de saldos a proveedores y deudores, considerar una petición complementaria sobre la existencia de algún litigio o reclamación con la entidad por operaciones pendientes de pago/cobro del ejercicio fiscalizado.
13. De la discusión técnica y/o de las alegaciones presentadas por la entidad al informe de fiscalización, revisar la existencia de algún hecho posterior que no se ha puesto de manifiesto con los procedimientos anteriores. En estos casos, revisar la documentación aportada por la entidad y su incidencia en los estados financieros y en el informe de auditoría.
14. Mantener una reunión del equipo al finalizar el trabajo de campo para comentar si se ha puesto de manifiesto algún hecho posterior significativo y cuál ha sido su tratamiento contable.

Conclusiones

15. Redactar un resumen con los aspectos más relevantes puestos de manifiesto y las incidencias observadas.
16. Comentar tales incidencias con los responsables de la entidad y anotar sus comentarios y nuestras consideraciones al respecto.
17. Concluir sobre si los hechos observados afectan o no a los estados financieros fiscalizados, el tratamiento contable o ausencia del mismo dado por la entidad en sus estados financieros y su repercusión en el informe de auditoría (básicamente, modificación de la opinión u observación que no afecta a la opinión).

Anexo 2 Normativa contable sobre los hechos posteriores

RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

SEGUNDA PARTE: NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

23ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los 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.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

TERCERA PARTE: CONTENIDO DE LA MEMORIA

22. Hechos posteriores al cierre

La empresa informará de:

1. Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.
2. Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos.

En el supuesto de que no sea posible estimar los efectos del citado hecho, se incluirá una manifestación expresa sobre este extremo, conjuntamente con los motivos y condiciones que provocan dicha imposibilidad de estimación.

3. Hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, informando de:
 - a) Descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento).
 - b) Potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la empresa.
 - c) Factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.

Orden EHA/1037/2010, de 1374, por la que se aprueba el

Plan General de Contabilidad Pública.

SEGUNDA PARTE

NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

22ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o, en su caso, para su reformulación, siempre antes de su aprobación por el órgano competente. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria, o ambos.

Los 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.

En todo caso deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de gestión continuada.

TERCERA PARTE

CONTENIDO DE LA MEMORIA

27. Hechos posteriores al cierre

La entidad informará de:

- a) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y que, por aplicación de las normas de registro y valoración, hayan supuesto la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en los documentos que integran las cuentas anuales.
- b) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, si bien la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.
- c) Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

Ejemplos

Los siguientes son ejemplos de hechos, ocurridos después de la fecha de los estados financieros, que **obligan a la entidad a ajustar los importes reconocidos** en sus estados financieros:

- la resolución de un litigio judicial después de la fecha de los estados financieros que, confirme que una entidad tenía ya una obligación presente en la fecha de los estados financieros, obliga a realizar un ajuste en la provisión previamente reconocida, o bien a reconocer una provisión en lugar de revelar simplemente un pasivo contingente.
- la determinación con posterioridad a la fecha de los estados financieros del importe de ingresos ordinarios/recursos cobrados durante el periodo sobre el que se informa a ser compartidos con otras administraciones bajo un acuerdo de reparto de ingresos ordinarios/recursos en vigor durante dicho periodo;
- la determinación con posterioridad a la fecha de los estados financieros de los pagos por incentivos por productividad otorgados al personal si en la fecha de los estados financieros la entidad tiene una obligación de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha;
- el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros, que **no implican ajustes** pero que pueden ser de tal importancia, que deben **revelarse en la memoria**:

- la destrucción por incendio de un edificio importante tras la fecha de los estados financieros;
- el anuncio, o el comienzo de la implementación de una reestructuración importante;
- la condonación o la introducción de una ley para condonar préstamos concedidos a entidades o particulares como parte de un programa;
- la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al dar garantías de importe significativo después de la fecha de los estados financieros;
- el planteamiento de litigios importantes surgidos exclusivamente por causa de eventos ocurridos después de la fecha de los estados financieros.