



CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

Guía sobre hechos posteriores al cierre: efectos de la COVID-19

1. Aspectos que deben reflejarse en la memoria de cuentas anuales de una entidad en relación con la situación generada por el COVID-19 y su impacto en los estados financieros.

Los estados financieros de una entidad se pueden ver afectados por determinados hechos, ya sean transacciones o acontecimientos, que ocurren con posterioridad a su fecha de cierre. Tanto el PGC (NRV 23) como el PGCP (NRV 22) identifican dos tipos de hechos posteriores:

- a) 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.
- b) 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.

El inicio de la actual crisis sanitaria en España hay que situarla en el primer trimestre de 2020, por lo que estaríamos frente a un hecho posterior tipo b), es decir, que pone de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio 2019, y, a diferencia de los hechos del tipo a), no supone un ajuste en las cuentas anuales¹. 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 (NRV nº 22 PGCP).

En su caso, la entidad pública debe revelar información en la memoria de cuentas anuales sobre la estimación material de los efectos o impacto derivado de la COVID-19 sobre su actividad. En cualquier caso, deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecten a la aplicación del principio de gestión continuada/empresa en funcionamiento².

¹ El ICAC, en respuesta a una consulta planteada (BOICAC 121/2020), se pronuncia en los mismos términos, al afirmar que “las circunstancias que se han producido en el mes de marzo y que supondrán, como señala el consultante, que algunos saldos de clientes y deudores que su empresa tiene contabilizados no puedan atenderse en los plazos establecidos o no puedan atenderse, no parece que muestren hechos que ya existían a cierre del ejercicio 2019, dado que, si bien la existencia del virus ya se conocía en ese momento, no así las consecuencias económicas que su expansión en España iba a conllevar”.

² La GPF-OCEX 1570 trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con el principio de gestión continuada o de empresa en funcionamiento, utilizándose a lo largo de la guía ambas expresiones (gestión continuada y empresa en funcionamiento) indistintamente para hacer referencia al mismo principio y las implicaciones para el informe de auditoría.



A continuación, se señalan aquellos aspectos que, a título orientativo, deben recogerse en la memoria de cuentas anuales de una entidad y que se obtienen del documento elaborado por la IGAE de 28 de abril de 2020 denominado “Estudio sobre el tratamiento de los efectos de la Covid-19 en la información financiera y en la auditoría”:

- Breve descripción de los efectos más relevantes de la COVID-19 en la actividad de la entidad 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).
- 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 gestión continuada/empresa en funcionamiento o de lo contrario la presentación con principios de liquidación y la modificación de la información financiera si esto sucede.

Al respecto, debe reflejarse en la memoria de manera precisa si la situación generada puede afectar a la gestión continuada de la entidad auditada. En concreto, se deberá recoger el posible impacto sobre la aplicación del principio de gestión continuada/empresa en funcionamiento, en su caso, mencionando los factores que generan duda respecto a la aplicación de dicho principio, potencial impacto sobre la situación de la empresa y factores mitigantes relacionados (entre los que podrían estar las medidas que los distintos gobiernos hayan adoptado)³.

2. Responsabilidad del auditor con respecto a hechos posteriores, y posibles puntos que han de tener en cuenta los auditores al analizarlos.

La GPF-OCEX 1560 trata de la responsabilidad que tiene el auditor del sector público con respecto a determinados hechos que ocurren con posterioridad a la fecha de cierre de los estados financieros.

De acuerdo con la NIA 560 y su adaptación en España al sector público NIA-ES-SP 1560 sobre hechos posteriores al cierre, estos hechos se extienden desde la fecha de cierre de los estados financieros hasta la fecha del informe de auditoría, así como a aquellos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

Si con motivo de la declaración del estado de alarma los plazos de formulación de las cuentas anuales previstos en la normativa no se pudieran atender, estos quedarán suspendidos 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

³ En la memoria deberían aparecer estos hechos en el punto 2 “Bases de presentación de las cuentas anuales” y en el punto 22 “hechos posteriores al cierre” (modelo normal), o punto 10 “otra información” (memoria abreviada).



de alarma (art. 48 Real Decreto-ley 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).

Al quedar prorrogada la formulación de las cuentas anuales, los administradores disponen de más plazo para considerar todos los hechos que se produzcan y tenerlos en cuenta en el momento de la formulación. Lógicamente, ello implica que se prolongue también el plazo que han de tener en cuenta los auditores para analizar estos hechos y su incidencia en los estados financieros.

A modo meramente indicativo, en el análisis de los hechos posteriores al cierre del ejercicio 2019, se enumeran a continuación, los posibles puntos que deberá tener en cuenta el auditor⁴, en relación con los efectos más relevantes de la pandemia en la actividad de la entidad:

* Una descripción de los efectos más relevantes de la pandemia en la actividad de la entidad y la afectación de su gestión, tanto a los destinatarios de la actividad (a los que hay que prestar servicios) como a los suministradores de esta (los prestadores de servicios), así como la 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.

* Analizar la 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. Si los activos financieros son ejecutables en el corto plazo, podría verse afectado su valor de realización y, al menos, debería estimarse en función de su materialidad.

* Evaluar el 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.

* Obtener mayor información sobre estimaciones de deterioro de activos financieros y no financieros, así como de posibles riesgos sobre los instrumentos financieros, posible efecto de la rotura o riesgo de rotura de la cadena de suministro (entre ellos los sanitarios), etc.

* 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.

* Otros posibles efectos que esta situación puede tener en la actividad de la entidad auditada serían los originados en aquellas entidades u organismos:

- que gestionen o paguen subvenciones.
- que reciban ingresos en concepto de tasas u otros ingresos, o por alquileres.
- que presten servicios sanitarios y/o de carácter investigador relacionados con la medicina.

⁴ Obviamente estos puntos no son cerrados ni han de tener una perspectiva unívoca, se han expuesto a modo meramente indicativo por la diferente forma de afectación que pueden tener.



Por otra parte, el auditor al analizar los hechos posteriores en relación con los impactos de la COVID-19, debe concluir si se pone en duda la continuidad de la empresa. En este caso, el cierre

de 2019 se tendría que efectuar según los criterios de empresa en liquidación establecidos por la Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, en el caso de que las cuentas todavía no se hubieran formulado, o en caso contrario realizar la reformulación de las mismas.

En el supuesto que el auditor verifique que tal revelación no se ha realizado en la memoria de cuentas anuales, expresará una opinión modificada (con salvedades o desfavorable).

En resumen, se deberá dar una mayor relevancia en la auditoría al área de hechos posteriores, aumentando los análisis y los procedimientos de auditoría para dar respuesta a los nuevos riesgos detectados. El análisis de los hechos posteriores deberemos tratarlo de forma diferente según cual sea el alcance de la fiscalización: si es una auditoría de las cuentas anuales el análisis deberá ser global analizando todos los aspectos que les puedan afectar; si la fiscalización es de un área concreta, el análisis se referirá especialmente a las cuestiones que afectan a esa área, pero en el control formal se deberá revisar si se ha incluido una nota en la memoria al respecto, sin analizarla a fondo.

3. Posibles situaciones en relación con los hechos posteriores. Efectos en los informes de auditoría financiera

Se han de tener presente las posibles situaciones que se puede encontrar la Cámara de Cuentas al realizar una fiscalización:

3.1 Con cuentas anuales formuladas, pero sin incluir nota de la COVID-19 en la memoria

Si el auditor encuentra que la entidad auditada ha formulado sus cuentas sin incluir una nota sobre la COVID-19 en la memoria, 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 y ponderará cuál es la información mínima necesaria para dar contenido a la nota.

Si la entidad no rectifica las cuentas anuales mediante su reformulación, valorará la inclusión de una salvedad en su informe.

3.2 Cuentas anuales formuladas con nota de la COVID-19 en la memoria

Realizará una serie de análisis concernientes 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. En caso contrario, se incluirá una salvedad.

Con carácter general, se podrá incluir un *párrafo de énfasis* del contenido de la nota de la COVID-19, salvo que no se consideren significativos los efectos. Se utilizará este párrafo cuando el auditor quiera llamar la atención sobre cómo se revela o divulga en los estados financieros, normalmente en el apartado de hechos posteriores de la memoria, el impacto de la pandemia en la entidad.

También es posible que, como consecuencia de este hecho, puedan existir otros efectos en los riesgos y para ello se considere adecuado incluirlos en el apartado de *“otras cuestiones que no afectan a la opinión”* del informe. Se utilizará este párrafo para comunicar a los destinatarios del informe alguna cuestión relevante relacionada con el tema y que considere imprescindible para entender adecuadamente el informe.

Igualmente, se utilizarán estos párrafos en el supuesto de reformulación de las cuentas anuales; así, el párrafo de énfasis hará referencia a la nueva información sobre la crisis incluida en las cuentas reformuladas; en el de otras cuestiones, se indicará el sentido de la opinión, la fecha del primer informe emitido y si se han incluido todas las salvedades detectadas por hechos posteriores en las cuentas reformuladas⁵.

3.3 Con cuentas no formuladas que se encuentran dentro del periodo de formulación al haber suspendido el plazo de formular por el periodo de alarma

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 el apartado de *“otras cuestiones que no afectan a la opinión”*.

En resumen, del análisis de los distintos supuestos que se le pueden presentar al auditor en relación con la razonabilidad de la información que incluye la memoria sobre las condiciones e impacto de la COVID-19, se pueden plantear tres tipos de salvedades que, en función de su naturaleza y relevancia, podrán originar una opinión modificada con salvedades, desfavorable o denegatoria:

⁵ Si se produce tal reformulación incluyendo los hechos puestos de manifiesto por el auditor, se emitirá, con carácter general, otro informe de auditoría que acompañe a las cuentas reformuladas; en este nuevo informe incluirá un párrafo de énfasis y de otras cuestiones que expliquen el hecho posterior que ha obligado a la reformulación de los estados financieros.



- Salvedad por omisión de información necesaria, por falta de revelación de información adecuada del efecto de la crisis, incluidos los hechos posteriores detectados (ver apartado 3.1).
- Limitación al alcance por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.
- Incertidumbre material relacionada con el principio de gestión continuada/empresa en funcionamiento. Si del análisis realizado se concluyera que la información que incluye la memoria no es razonable y existen dudas sobre la continuidad de la entidad (ver apartado 3.2), o si la memoria no informa adecuada y suficientemente sobre los factores causantes y mitigantes de la duda sobre la continuidad de la entidad⁶ (ver apartado 3.3).

Bibliografía:

- Estudio sobre el tratamiento de los efectos de la COVID-19 en la información financiera y en la auditoría, IGAE, 28-04-2020.
- El impacto del COVID-19 en la auditoría de cuentas de los estados financieros de 2019 de las administraciones y entidades públicas, Ignacio Cabeza del Salvador, FIASEP, 2004-2020.
- GPF-OCEX 1560 Guía sobre hechos posteriores al cierre.
- Manual de Fiscalización de la Sindicatura de Cuentas de Valencia-1561: Guía sobre hechos posteriores al cierre: efectos de la COVID-19.
- Consulta ICAC Hechos posteriores por los efectos de la COVID-19. BOICAC 121/2020.

⁶ De acuerdo con la GPF-OCEX 1730: Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa y la información correspondiente a dicha incertidumbre no se encuentre reflejada en las cuentas anuales de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, el auditor deberá considerar el incumplimiento de principios y criterios contables o presupuestarios que tal circunstancia origina, a efectos de la emisión de su informe y plantear una salvedad.