

1. Introducción
2. Contenido orientativo de carácter general de la memoria de las cuentas anuales sobre la COVID-19 (Hechos posteriores)
3. Posibles puntos a tener en cuenta por el auditor al analizar los hechos posteriores
4. Posibles situaciones en relación con los hechos posteriores
5. Resumen de los efectos en los informes de auditoría financiera
6. Bibliografía

1. Introducción

La realidad de nuestro entorno cercano y del resto de la sociedad española y mundial en el momento de elaborar esta guía a mediados de 2020 es la de una crisis sanitaria y socioeconómica sin precedentes provocada por la pandemia de COVID-19.

Entre otras muchas cuestiones, esta crisis ha puesto de manifiesto que la necesidad de que todas las organizaciones en general y las administraciones en particular, actúen con unos criterios de máxima transparencia y rendición de cuentas, lo que incluye proporcionar en los estados financieros la información adecuada y específica sobre el impacto material en la actividad de la entidad, exponer de una manera clara y no estereotipada cómo la COVID-19 impactó y/o se espera que afecte a la gestión financiera, la situación financiera y los flujos de efectivo de la entidad, cómo se han modificado la estrategia y los objetivos de la entidad para abordar los efectos de la COVID-19 y las medidas adoptadas para abordar y mitigar los impactos de la pandemia en la entidad.¹

Por otra parte, los auditores públicos tienen la responsabilidad de informar sobre las cuestiones clave de auditoría (CCA), incluyendo una descripción de cómo el auditor las abordó en su trabajo. Además, puede haber circunstancias para las que el auditor llegue a la conclusión de que el informe de auditoría debe contener un párrafo de énfasis o un párrafo sobre una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento. Los auditores deben modificar sus informes cuando las normas lo requieran.

2. Contenido orientativo de carácter general de la memoria de las cuentas anuales sobre la COVID-19 (Hechos posteriores)

Siguiendo el documento “El impacto de la COVID-19 en la auditoría de cuentas de los estados financieros de 2019 de las administraciones y entidades públicas” de FIASEP, con la actual crisis estamos frente a un **hecho posterior al cierre del ejercicio que pone de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo**, y no supone 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.**

Por tanto, aunque el impacto del coronavirus no es un hecho que requiera ajuste en las cifras de las cuentas anuales del 31 de diciembre de 2019, **sí que debe revelarse, en su caso, información precisa en**

¹ Véase IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19, Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV-IOSCO) 29/05/2020.

la memoria sobre la estimación material de los efectos o impacto de la pandemia sobre la actividad de la entidad pública, que van a ser muy significativos en los principales entes auditados por los OCEX.

Se puede plantear, a título meramente orientativo y sin ningún ánimo de exhaustividad, el contenido de dicha información, la cual ha de adaptarse a las circunstancias concretas de cada entidad, si bien puede tener algunos **elementos comunes de carácter general**:

- **Descripción de los efectos** de la pandemia de la COVID-19 hasta el momento de elaborar, formular o aprobar las cuentas y el hecho de que haya retrasos en la emisión de la información financiera y la afectación a la actividad económica general (factores causantes), haciendo mención de los RD-Ley de alarma y en particular a aquellos que producen la dilación de plazos en el ciclo de información financiera o factores compensadores de los negativos efectos económicos y sociales (factores mitigantes). No resulta preciso un detalle exhaustivo, pero sí claro.
- **La valoración de los recursos financieros afectados** o la afirmación de que no están afectados.
- En su caso, indicación de que no es posible valorar los **efectos sobre las áreas contables relevantes** o bien la valoración conseguida.
- El mantenimiento del **principio de empresa en funcionamiento** o de lo contrario la presentación con principios de liquidación y la modificación de la información financiera si esto sucede. La entidad auditada ha de incluir referencia, en su caso, a los factores causantes y mitigantes de la duda de su continuidad y, en la hipótesis extrema, a la consideración de que no utiliza el principio de gestión continuada. De acuerdo con los planteamientos que contempla GPF-OCEX 1570, el auditor tendrá en cuenta el factor de la continuidad al evaluar los riesgos a lo largo de la auditoría. Si la entidad auditada ha hecho la valoración (análisis sobre los posibles impactos de la COVID-19), la revisará y tendrá en cuenta tanto el periodo de doce meses a partir del cierre de las cuentas (puede incrementarse, si hay factores que generan dudas, más allá del periodo indicado) como la documentación que contenga los factores. Si no ha sido realizada tal valoración, indagará ante la entidad la posible existencia de factores que puedan generar dudas en la continuidad.

3. Aspectos a tener en cuenta por el auditor al analizar los hechos posteriores

Es de aplicación la GPF-OCEX 1560 Guía sobre hechos posteriores al cierre.

El auditor público tendrá que aplicar procedimientos de auditoría específicos que permitan verificar la información adicional incluida en la memoria.

La crisis va a ocasionar que muchas entidades se encuentren en una complicada situación financiera en 2020. Esto obliga al auditor a un examen exhaustivo de las principales magnitudes presupuestarias y contables de 2019 y de los primeros meses de 2020.

Partiendo de la evaluación realizada por el gestor de la entidad auditada sobre cómo se puede ver afectada la información financiera de esta en sus diferentes áreas (ingresos, gastos, inversiones, activos y pasivos, actividad en general), el auditor debe plantearse diferentes materias de análisis que indicativamente podrían ser:

- Una **descripción de los efectos más relevantes** de la pandemia en la actividad de la entidad: tanto a los destinatarios de la actividad (a los que hay que prestar servicios públicos) como a los suministradores de esta (los prestadores de servicios), en particular aquellas organizaciones que gestionan museos o establecimientos culturales abiertos al gran público, residencias, etc.; contratos que se estén ejecutando, por ejemplo, de alquiler o de servicios o de obra, informáticos, etc. o efectos derivados de la paralización de contratos a ejecutar o a recibir.
- **Incremento estimado del déficit del ejercicio 2020 como consecuencia de la pandemia.**
- **Posible efecto en la gestión o pago de subvenciones.** Si el organismo gestiona subvenciones, posibles efectos en la gestión de estos recursos, incrementos significativos de las líneas dedicadas a compensar los efectos de la pandemia.
- **Si la entidad cobra tasas u otros ingresos tributarios o recibe ingresos por alquileres,** habría que

indicar qué efectos considera la auditada que puede tener este proceso en su actividad, como por ejemplo caídas significativas de la recaudación en 2020 respecto de ejercicios anteriores.

- **Dudas significativas sobre la continuidad de la entidad.** Tras el análisis sobre los impactos de la COVID-19, en determinadas entidades, pueden existir dudas sobre la capacidad de la entidad para la continuidad de su gestión. (Ver apartado 5.4),
- **Afectación a la gestión laboral:** empleados importantes que se hallen enfermos o que no puedan realizar sus actividades profesionales con normalidad. Si hay algún planteamiento de ERTE o procesos similares si aplica o si ello va a generar reestructuraciones.
- **Gestión financiera y de tesorería** en el momento del cierre y formulación de las cuentas para hacer frente a pagos a corto plazo. En particular: situación de las fuentes de financiación y disposición y ejecución de los créditos de los presupuestos. Así como si se prevé la necesidad de reestructurar los pasivos financieros o de endeudarse por encima de lo previsto en los presupuestos.
- **Impacto en el sector sanitario.**
- **Posible impacto en los activos y pasivos no comerciales de la entidad** (tangibles e intangibles), particularmente los que están valorados a valor razonable, si ello se puede estimar.
- **Posible impacto en activos comerciales y, en su caso, existencias o bienes objeto de prestaciones.** Habría que tener presente que, si son ejecutables en el corto plazo, podría verse afectado su valor de realización y al menos, si se puede estimar sería una información importante, en función de la materialidad de dichos activos.
- **Si la entidad tiene instrumentos financieros complejos,** habría que ver cómo pueden resultar afectados por la situación de los mercados. Sobre todo, si puede tener impacto en las cuentas anuales de ejercicios siguientes. En particular aquellas entidades cuyos ingresos puedan tener relación con activos financieros del mercado o de la inversión de un fondo fundacional.
- **Si la entidad es un organismo investigador o relacionado con la prestación de servicios sanitarios.** Aquellos organismos que, teniendo carácter investigador, médico o de análisis clínicos relacionados con la medicina, descripción de afectación a su actividad de esta situación.
- **Mayor información sobre activos con riesgo de deterioro.** Refuerzo de la certidumbre en aquellos activos sobre los que ya hubiera dudas sobre su valor y después de los efectos económicos de esta crisis, su pérdida sea más evidente. Es decir, aquellos activos de cuya valoración o ejecución se dudase y este proceso los haya deteriorado ya sin más remedio.

Obviamente estos puntos no son cerrados ni ha de tener una perspectiva unívoca, se han expuesto a modo meramente indicativo por la diferente forma de afectación que pueden tener. Se deberán tener en cuenta, en función de las circunstancias de cada auditoría, de la fecha de formulación y de rendición de cuentas, para evaluar si la revelación en la memoria relativa a los hechos posteriores derivados de la COVID-19 no se ha realizado adecuadamente (en cuyo caso se expresará una **opinión modificada**), o para la redacción a dar a los párrafos de énfasis, o a las cuestiones clave de auditoría o al párrafo de otras cuestiones.

Resumiendo, 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.

En el Anexo 1 se adjunta un modelo de programa de auditoría sobre aspectos básicos a considerar sobre los hechos posteriores acontecidos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, incluyendo los efectos de la COVID-19.

4. Posibles situaciones en relación con los hechos posteriores

Se ha de tener presente las posibles situaciones que se puede encontrar el OCEX al realizar una fiscalización:

4.1 Con cuentas ya formuladas: sin nota de la COVID-19

Si el auditor encuentra que la entidad auditada ha formulado sus cuentas sin incluir una nota sobre la COVID-19, habrá que evaluar el efecto que esta situación tiene en su actividad. En tal sentido, solicitará expresamente esta evaluación a los gestores de la entidad y revisará los argumentos expuestos para soportar la no referencia a este hecho posterior. Una vez concluida esta evaluación, si está de acuerdo con los argumentos barajados por la auditada, archivará la prueba realizada y no tendrá efecto en el informe de auditoría. A esta misma conclusión llegará si tras el correspondiente análisis realizado expofeso 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 mediante su reformulación, valorará la inclusión de una **salvedad** en su informe, así como los efectos que la COVID-19 pueda tener como riesgo en otras secciones del informe como por ejemplo en cuestiones clave de la auditoría.

4.2 Cuentas formuladas con nota de la COVID-19

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 una sección de **énfasis** del contenido de la nota de la COVID-19, salvo que se consideren no significativos los efectos. En el Anexo 2 hay un modelo de párrafo de énfasis para incluir en los informes de auditoría.

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

En aquellos casos en los que existan **dudas sobre la continuidad de la entidad**, tras un análisis de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento de acuerdo con la GPF-OCEX 1570, el auditor se planteará abrir en el informe la sección de incertidumbre material relacionada con este principio, siempre que la nota de la memoria se considera completa. En caso contrario, es decir si la memoria no informa adecuada y suficientemente sobre los factores causantes y mitigantes de la duda sobre la continuidad de la entidad, deberá considerarse una salvedad. (Ver apartado 5.4).

4.3 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 la sección de cuestiones clave de la auditoría.

Si analizada la cuestión existen efectos significativos en los riesgos, pero no son de suficiente entidad para modificar la opinión (salvedad) se deberá incluir una **cuestión clave de auditoría**.

5. Resumen de los efectos en los informes de auditoría financiera

5.1 Utilización de “párrafo de énfasis” o “de otras cuestiones”

Se utilizará un “párrafo de énfasis” o “de otras cuestiones”, 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 –párrafo de énfasis- o comunicar a los destinatarios del informe alguna cuestión relevante relacionada con el tema y que considere imprescindible para entender adecuadamente el informe –párrafo de otras cuestiones-.

También 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 reformuladas.

No se deben utilizar párrafos de énfasis cuando la cuestión se ha incluido en el apartado de “Cuestiones clave de auditoría” o hay una opinión modificada por esa razón.

5.2 Opinión modificada

Se emitirá una “opinión modificada” -con salvedades, desfavorable o denegatoria, en función de su naturaleza y relevancia-, cuando se haya detectado:

- **Falta de revelación de información adecuada del efecto de la crisis, incluidos los hechos posteriores detectados.**
- **Limitación al alcance por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.**
- **Incertidumbre material relacionada con el principio de gestión continuada/empresa en funcionamiento.** (ver apartado 5.4).

De acuerdo con las normas técnicas sobre informes, esta cuestión afectará a la sección de “fundamento de la opinión modificada” y a la sección de “cuestiones claves de auditoría”.

5.3 Cuestiones clave de auditoría

El impacto en las cuentas anuales y la actividad económica financiera de la entidad han podido implicar un trabajo y una atención significativa en la realización del trabajo de auditoría. En la actual situación la determinación que haga el auditor sobre los asuntos que requieren una atención significativa, pues verse afectados por las siguientes cuestiones:

- Dificultades para obtener evidencia suficiente y adecuada provocada por la crisis COVID-19.
- Hechos o transacciones específicas que tienen un efecto significativo en los estados financieros.
- Impactos significativos de la COVID-19 sobre la actividad actual y futura de la entidad y sobre el riesgo de auditoría.
- Realidad cambiante debida a la crisis provocada por la COVID-19, con posibles relajaciones de controles, tramitaciones de urgencia, etc., que incrementan los riesgos y obligan a procedimientos adicionales de auditoría.

Se deberán analizar estas cuestiones de acuerdo con la NIA-ES-SP 1701 y la GPF-OCEX 1730.

La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría incluirá:

- El motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría.
- El modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.

- Si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros

Si se ha tenido que modificar la opinión, la cuestión clave debe ubicarse en los fundamentos de la opinión, y en el apartado de cuestiones clave se pondrá una referencia al mismo, tal como se indica en el modelo del Anexo 2 apartado A).²

En el caso de que estas cuestiones relacionadas con la COVID-19 no supongan una opinión modificada debería incluirse un apartado en esta sección en lugar de párrafo de énfasis, siguiendo los criterios establecidos en la NIA-ES-SP 1701 y la GPF-OCEX 1730.

Únicamente cuando no haya tenido impacto en la actividad económico-financiera de la entidad y queramos resaltar la importancia de las revelaciones de la memoria, incluiríamos párrafo de énfasis en lugar de una cuestión clave.

En el Anexo 2 se adjuntan ejemplos de párrafos de salvedad, de énfasis y de cuestiones clave de auditoría.

5.4 Aspectos relacionados con el principio de gestión continuada/empresa en funcionamiento

Como se señala en el párrafo 4 de la GPF-OCEX 1570, las administraciones públicas no suelen quebrar o convertirse en insolventes desde un punto de vista jurídico debido a sus amplias atribuciones para imponer impuestos, derechos o tasas, por lo que tienen la posibilidad de ajustar sus ingresos a fin de cumplir sus obligaciones. (ISSAI 1570; P3)

No obstante, en determinados casos **excepcionales**, si del análisis realizado se concluyera que existen dudas sobre la continuidad de la entidad, o si la memoria no informa adecuada y suficientemente sobre los factores causantes y mitigantes de la duda sobre la continuidad de la entidad, se actuará como se ha señalado en los apartados anteriores. A modo de resumen:

Conclusión del auditor (a juicio del auditor, con base en la evidencia de auditoría obtenida)	Impacto en el informe de auditoría	GPF-OCEX 1561 (Referencia)	GPF-OCEX 1570 (Referencia)
<ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros se han preparado adecuadamente sobre el principio de empresa en funcionamiento. • Se identificó una incertidumbre material. • Se han hecho divulgaciones adecuadas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se expresa una opinión no modificada. • Se incluye una sección por separado bajo el título <i>“Incertidumbre material relacionado con la empresa en funcionamiento”</i>, la cual también llama la atención sobre las divulgaciones relevantes dentro de los estados financieros. 	Apartado 4.2	Apartado 34
<ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros se han preparado adecuadamente sobre el principio contable de empresa en funcionamiento. • Se identifica una incertidumbre material. • No se han hecho divulgaciones adecuadas 	<ul style="list-style-type: none"> • Se expresa una opinión modificada o adversa, según corresponda de conformidad con la NIA-ES-SP 1705. • Indicar en la sección de <i>“Fundamento para la opinión desfavorable (adversa)”</i> del informe que existe una incertidumbre material que puede generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que la cuestión no se divulga adecuadamente en lo memoria. 	Apartado 4.2	Apartado 36
<ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros se han preparado sobre el principio de empresa en funcionamiento. • El uso del principio de empresa en funcionamiento es inadecuado. 	Se expresa una opinión desfavorable.	Apartado 5.2	Apartado 33

² De acuerdo con las normas técnicas de auditoría, todas las salvedades de la opinión constituyen una cuestión clave de auditoría.

Conclusión del auditor (a juicio del auditor, con base en la evidencia de auditoría obtenida)	Impacto en el informe de auditoría	GPF-OCEX 1561 (Referencia)	GPF-OCEX 1570 (Referencia)
<ul style="list-style-type: none"> • La entidad no es una empresa en funcionamiento • Los estados financieros se han preparado adecuadamente sobre principio contable alternativo a empresa en funcionamiento. • El principio contable alternativo es adecuado en las circunstancias. 	<ul style="list-style-type: none"> • Una opinión no modificada puede expresarse si hay una divulgación adecuada sobre principio contable alternativo sobre la cual se preparan los estados financieros. • Puede considerarse apropiado incluir un párrafo de énfasis de conformidad con la NIA-ES-SP 1706 llamando la atención del usuario principio contable alternativo y los motivos de su utilización. 		<p>Apartado 33</p>

Fuente: IAASB

6. Bibliografía

Para la elaboración de esta nota informativa se ha tenido en cuenta, entre otra, la siguiente documentación:

- [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, 20-04-2020.
- [NIA-ES-SP 1560 Hechos posteriores al cierre.](#)
- [GPF-OCEX 1560 Guía sobre hechos posteriores al cierre.](#)
- [Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19](#), Staff Audit Practice Alert, mayo de 2020.
- [IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19](#), Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV-IOSCO) 29-05-2020.
- [IAASB, Empresa en funcionamiento en el entorno actual-Consideraciones de auditoría para el impacto de COVID-19](#), abril de 2020.

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, incluyendo los efectos de la COVID-19

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. Verificar que existe un apartado relativo a la COVID-19.
2. Analizar los hechos que contiene la misma y su posible incidencia en el alcance de la fiscalización, cruzándolos con las áreas correspondientes.
3. Analizar que la información relativa a la COVID-19 es suficiente e incluye:
 - **Descripción de los efectos** de la pandemia de COVID-19 en la actualidad y la afectación a la actividad económica general (factores causantes), haciendo mención de los RD-Ley de alarma.
 - **La valoración de los recursos financieros afectados** o la afirmación de que no están afectados.
 - En su caso, indicación de que no es posible valorar los **efectos sobre las áreas contables relevantes** o bien la valoración conseguida.
 - El mantenimiento del **principio de empresa en funcionamiento** o de lo contrario la presentación con principios de liquidación y la modificación de la información financiera si esto sucede.
4. Revisar la coherencia de los anteriores hechos posteriores y, en su caso, su correcto tratamiento en los estados financieros.

Información de la entidad

5. **Solicitar de la dirección de la entidad que incluya en su carta de manifestaciones 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. Será de especial relevancia las cuestiones relacionadas con los efectos de la COVID-19**
6. Revisar el escrito anterior, su coherencia con el apartado de la memoria y su tratamiento contable. Cruzar con el área correspondiente.
7. 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

8. 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.
9. Analizar si las cuestiones anteriores tienen la consideración de hecho posterior y si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros.
 10. 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.
 11. 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.
 12. 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.
 13. 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.
 14. Al analizar la información de la memoria sobre la COVID-19, tener en cuenta lo previsto en el apartado 3 de la GPF-OCEX 1561.
 15. 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.
 16. 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

17. Redactar un resumen con los aspectos más relevantes puestos de manifiesto y las incidencias observadas.
18. Comentar tales incidencias con los responsables de la entidad y anotar sus comentarios y nuestras consideraciones al respecto.
19. 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 Ejemplos de párrafos de salvedad, de énfasis y de cuestiones clave de auditoría

A) Si la memoria de las cuentas anuales no contempla un hecho posterior relacionado con la Covid-19 o la información se considera insuficiente

Se emitirá una “opinión modificada” -con salvedades, desfavorable o denegatoria, en función de su naturaleza y relevancia-, cuando se haya detectado:

- *Falta de revelación de información adecuada del efecto de la crisis, incluidos los hechos posteriores detectados.*
- *Limitación al alcance por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.*

De acuerdo con las normas técnicas sobre informes, esta cuestión afectará a la sección de “fundamento de la opinión modificada” y a la sección de “cuestiones claves de auditoría”.

Párrafo de salvedad por Hecho Posterior Covid-19:

Debido a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia, así como al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, el Estado Español ha tomado medidas excepcionales, para hacer frente a las consecuencias de la pandemia.

En este sentido, la entidad ha formulado sus Cuentas Anuales de 2019 en fecha, y no incluyen información sobre las consecuencias en la entidad del referido hecho posterior, que consideramos significativo, al menos en cuanto a las incertidumbres que dicha circunstancia implica. Desconocemos los efectos que dicho hecho podría suponer para la entidad.

Párrafo de cuestiones clave por Hecho Posterior Covid-19:

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

B) Si la memoria de las cuentas anuales incluye información adecuadamente puesta de manifiesto sobre la Covid-19

Se utilizará un “párrafo de énfasis” o “de otras cuestiones”, 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 –párrafo de énfasis- o comunicar a los destinatarios del informe alguna cuestión relevante relacionada con el tema y que considere imprescindible para entender adecuadamente el informe –párrafo de otras cuestiones-.

Párrafo de Énfasis en informe de auditoría por Hecho Posterior Covid-19:

Llamamos la atención sobre lo indicado en las Notas de la memoria adjunta, en las que se describe, en referencia a la situación vinculada con la pandemia de la Covid-19, que ha supuesto la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia, así como al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. La entidad se

ha visto obligada a tomar medidas de adaptación, que podrían afectar, de forma relevante, a su actividad. En este sentido, y, teniendo en cuenta que existe una incertidumbre manifiesta que podría afectar a múltiples factores, y al funcionamiento de la entidad, (por ejemplo, el órgano de administración no puede hacer una valoración o estimación razonable de las consecuencias que dicha situación podría desencadenar en el entorno de la entidad). Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

(Excepcionalmente, en el caso de que la entidad tenga la capacidad de hacer una valoración o estimación razonable de las consecuencias que la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 podría desencadenar en el entorno de la entidad, dicha información se desglose en la memoria del ejercicio 2019 y, por último, dichos efectos se consideren poco significativos, el párrafo de énfasis podría ser omitido en el informe de auditoría. En todo caso, es poco probable que las entidades sean capaces, en la actualidad, de valorar o estimar, razonablemente, las consecuencias de la crisis sanitaria.)