

## Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables

Giudici, Claudia V.

Abstract: El propósito del presente artículo es analizar el punto N° 96 vinculado a la "consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables" indicado en la res. técnica 56 modificatoria de la res. técnica 54.

### I. Introducción

La Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó en su reunión del 30 de junio de 2023 la res. técnica 56, "Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la res. técnica 54".

Esta resolución técnica dispone que la res. técnica 54 resulta de aplicación obligatoria para la preparación de los estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2024, inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio.

Asimismo, admite la aplicación anticipada de la res. técnica 54 para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023, inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio.

Dentro de los considerandos que cita la Junta de Gobierno de la FACPCE al aprobar la resolución técnica podemos destacar aquellos que constituyeron parte de las bases de su emisión:

- Que los requerimientos que una entidad debe cumplir para preparar los estados contables de acuerdo con las normas contables profesionales distintas a las referidas en la res. técnica 26 se encuentran dispersos en numerosos pronunciamientos.

- Que lo indicado en el inciso anterior dificulta la tarea de quienes preparan, revisan o analizan los estados contables.

- Que la Junta de Gobierno de esta Federación le encomendó al CENCYA, en julio de 2020, la redacción de un proyecto de resolución técnica de Norma Unificada Argentina de Contabilidad, que permitiera resolver las dificultades referidas.

El propósito del presente artículo es analizar el punto N° 96 "Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables" de la res. técnica 56 Normas contables profesionales: norma unificada argentina de contabilidad. Modificaciones a la res. técnica 54.

### II. Definición de hechos posteriores

La Norma Internacional de Contabilidad 10 (NIC 10) establece que los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del período sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.

La res. técnica 56 en su título I de las Normas generales, capítulo 1 punto 96 establece que:

Una entidad considerará los efectos de los siguientes hechos y circunstancias ocurridos entre la fecha de los estados contables y su aprobación por parte de la dirección:

a) hechos posteriores confirmatorios, que proporcionan evidencia de las condiciones que existían a la fecha de los estados contables e implican ajustes retroactivos; y

b) hechos posteriores nuevos, que no requieren ajustes retroactivos pero que deberán revelarse en notas en tanto afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial, la evolución patrimonial o la evolución financiera de la entidad.

En el gráfico 1 se pueden observar dos fechas clave para la determinación del período en cual se analizarán los hechos posteriores.

La Norma Internacional de Auditoría 560 (NIA 560), apart. 5, establece que la fecha de los estados financieros es la fecha de cierre del último período cubierto por los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 560 (NIA 560), apart. 5, establece que la fecha de aprobación de los estados financieros será la 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.

#### Gráfico 1:

La entidad, mediante los responsables de la presentación de la información financiera, deberán revisar aquellos hechos y transacciones posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, para determinar si ha ocurrido un evento significativo que afecte el patrimonio neto del período que ha finalizado y sobre el cuál se prepara la información financiera.

Al finalizar los estados contables, la entidad deberá evaluar rigurosamente la información que se encuentre disponible después de la fecha de cierre de los estados contables hasta la fecha de aprobación de estos.

#### III. La responsabilidad de la dirección

El gobierno de una entidad tendrá cada vez más responsabilidades respecto a la información financiera y otros procesos asociados a ella. Es necesario asegurarse de que la entidad adapta su diseño y mantenimiento de controles apropiados para que la información financiera sea confiable y segura. Asimismo, deberá verificar que las operaciones y el cumplimiento de las leyes y regulaciones se lleven a cabo de manera efectiva y eficiente.

Los auditores de la entidad requerirán un mayor enfoque de los hechos y circunstancias ocurridos entre la fecha de cierre de los estados contables y su aprobación por parte de la dirección. La fecha de aprobación coincidirá con la fecha del informe del auditor.

La Norma Internacional de Auditoría 700 revisada (NIA 700 - Ref. apartado 48 - A61 y A64) establece que: la fecha del informe de auditoría indica al usuario que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha.

La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de la NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

#### IV. Análisis de los tipos de hechos y circunstancias a considerar

Como se mencionó anteriormente, la res. técnica 56 enuncia dos tipos de hechos o circunstancias posteriores al cierre. La identificación de cada uno de ellos es fundamental para que estos puedan reflejarse en los estados contables de manera adecuada.

La clasificación que se enuncia respecto al tipo de hecho posterior se encuentra relacionada con el impacto que tendrá en los estados contables que se informan. Por un lado, existirán hechos posteriores que impliquen ajustes y cuyos importes afectarán los saldos a la fecha de cierre del ejercicio. Por otro lado, existirán hechos que no impliquen ajuste, pero sobre los cuales deba revelarse la naturaleza de este y una estimación de su efecto, si corresponde.

Durante el proceso de confección y revisión de los estados contables la administración de la entidad, con la autorización de los niveles adecuados, contabilizará y expondrá los hechos posteriores que considere adecuados para revelar la información financiera.

Posteriormente, los auditores efectuarán los procedimientos que consideren necesarios para confirmar la adecuada revelación de estos. Asimismo, podrán sugerir a la entidad hallazgos realizados producto de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

A continuación, se analizará de forma separada cada uno de ellos.

a) Hechos posteriores confirmatorios, que proporcionan evidencia de las condiciones que existían a la fecha de los estados contables e implican ajustes retroactivos (ver gráfico 1).

Este tipo de hechos o circunstancias proporcionan información adicional a la dirección para determinar la presentación razonable de los saldos en las cuentas de los estados contables a la fecha de cierre.

A continuación, se mencionan ejemplos de hechos que requerirían un ajuste en los saldos de los estados contables del año en curso, en el caso que los importes sean cuantificables y significativos:

1) La venta de una parte del inventario en el ejercicio siguiente como merma por causa de obsolescencia indicaría que, el valor del inventario al cierre de los estados contables requiere de un ajuste. Proporciona evidencia sobre su valor neto realizable al final del período que se informa. Ejemplo en el gráfico 2.

2) La declaración de quiebra de un cliente que posee un saldo pendiente en las cuentas a cobrar a causa de una condición de un deterioro financiero. Esta situación confirma que al final del período existía una pérdida sobre la cuenta comercial a cobrar y que la entidad necesita ajustar el importe.

3) La resolución de un litigio judicial, posterior al período sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del período. La entidad ajustará el importe de la provisión reconocida previamente. La resolución del litigio proporciona evidencia adicional.

4) La venta de una maquinaria o un equipo de producción que no se está utilizando en las operaciones, a un precio por debajo del valor actual en los estados contables.

5) Circunstancias que afecten la evaluación de otros pasivos contingentes existentes como la capacidad de cumplir los objetivos de rendimiento acordados para su consideración.

6) Modificación de acuerdos contractuales existentes, como por ejemplo la reducción o aplazamiento de los pagos de arrendamiento recibidos u otorgados.

7) Contingencias relacionadas con las obligaciones laborales producto del contexto externo a la entidad o reorganización de esta.

8) Cualquier ajuste contable inusual que se haya realizado o este contemplado realizarse.

9) El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Gráfico 2:

Durante la revisión de los hechos y circunstancias se deberá tener especial atención para diferenciar entre aquellas condiciones existentes al cierre del período y que resultan confirmatorias y aquellas que se desarrollan en el siguiente período y constituyen nuevos hechos.

b) Hechos posteriores nuevos, que no requieren ajustes retroactivos pero que deberán revelarse en notas en tanto afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial, la evolución patrimonial o la evolución financiera de la entidad.

Este tipo de hechos o circunstancias no implican ajuste. Son hechos indicativos de condiciones que surgen después del período de información, es decir después de la fecha de cierre de los estados contables.

La naturaleza del hecho y su impacto exige que sea revelado en notas a los estados contables, aun cuando no requiera ajuste. Será necesario realizar una estimación de su efecto financiero o una declaración de que la misma no puede realizarse.

A continuación, se mencionan ejemplos de hechos que no requerirían un ajuste en los saldos de los estados contables del año en curso, pero sí su adecuada revelación en notas a los estados contables:

1) Reducción en el valor de mercado de las inversiones. La caída del valor de mercado no está, en general, relacionada con las condiciones de las inversiones al final de período sobre el que se informa, sino que refleja circunstancias ocurridas en el período siguiente.

2) Aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tal como la emisión de nuevas acciones u obligaciones. Ejemplo gráfico 3.

3) Acuerdos de reorganización de empresas que hayan sido aprobados por la asamblea entre la fecha de cierre de los estados contables y la fecha de autorización de estos. Por ejemplo: fusión o escisión

4) Cualquier hecho que cuestione las normas contables utilizadas en la confección y exposición de los estados financieros como por ejemplo aquellos hechos que ponen en duda la validez del principio contable de empresa en marcha.

5) Cualquier evento que sea relevante para la recuperabilidad de los activos, como por ejemplo un siniestro.

Gráfico 3:

Luego del impacto del COVID-19 tanto las entidades que presentan los estados contables como los auditores se ven altamente comprometidos a revisar y profundizar el criterio profesional para la determinación y tratamiento de los hechos que implican o no un ajuste.

El proceso de revisión y autorización de los hechos y circunstancias por parte de la dirección dependerá del tamaño de la organización del ente, su estructura, sus requisitos legales y estatutarios, y los procedimientos seguidos para la elaboración de los estados contables.

#### V. Consideración de la hipótesis de "empresa en marcha"

Según establece la Norma Internacional de Contabilidad 10 (NIC 10), una entidad elaborará sus estados financieros sobre la certeza de un negocio en marcha. Si la dirección determina que, después del período sobre el que se informa, tiene la intención de liquidar la entidad o cesar en sus actividades, o bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo, realizará estados financieros especiales en base a cada situación en particular.

La hipótesis de que la entidad no pueda continuar como empresa en marcha produce un

efecto decisivo y exige un cambio en la base de contabilización. No solamente registrar ajustes en los saldos del período que se informa.

En referencia a la hipótesis de empresa en marcha, la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1) exige la revelación de información si:

- 1) Los estados financieros no se elaboraron sobre la hipótesis de empresa en marcha.
- 2) La dirección es consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con hechos o circunstancias que puedan provocar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha. Estos hechos pueden aparecer después del período sobre el que se informa.

#### VI. Consideración acerca de los "dividendos"

Según establece la Norma Internacional de Contabilidad 10 (NIC 10), si la entidad acuerda la distribución de los dividendos después del período que se informa, pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su publicación, los dividendos no se reconocerán como un pasivo al final del período sobre el que se informa, porque no cumplen los criterios de una obligación contractual de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 37 (NIC 37) Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Estos dividendos se revelarán en las notas de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1) Presentación de Estados financieros.

#### VII. Los hechos posteriores y su auditoría

El auditor deberá diseñar procedimientos que le permitan obtener evidencia de auditoría suficiente para emitir su informe. A tal efecto, tendrá en cuenta la valoración del riesgo al diseñar la naturaleza y extensión de los procedimientos a aplicar.

Se puede abordar una revisión de los hechos posteriores desde dos tipos de categorías de procedimientos:

- 1) Procedimientos que se utilizan de manera recurrente para la verificación de saldos.
- 2) Procedimientos desarrollados de manera específica con el propósito de descubrir hechos o circunstancias que deban reconocerse como hechos posteriores.

Entre los procedimientos que se utilizan de manera recurrente, se pueden mencionar a modo de ejemplo:

- Pruebas de corte y revisiones, utilizadas para detectar la adecuada contabilización de compras y ventas, la existencia de devoluciones de ventas o desembolsos inusuales que sean necesarios indagar.

- Revisión de transacciones significativas o inusuales con posterioridad a la fecha de cierre de los estados contables.

- Realizar la lectura de las actas de asamblea y directorio para detectar decisiones de los responsables del gobierno corporativo de la entidad que puedan afectar el ejercicio por el período analizado.

- Procedimientos para identificar transacciones posteriores entre partes vinculadas.

- Proyecciones de flujos de fondos e información de gestión a fin de detectar una tendencia a disminuir el nivel de operaciones o deterioro en los niveles de cobranzas de los créditos.

- Indagar sobre posibles pérdidas laborales o restricciones gubernamentales a la actividad que desarrolla el cliente, que puedan afectar significativamente el período en curso que se informa.

- Consideración del entorno del control interno.

Entre los procedimientos desarrollados de manera específica para obtener información adicional, se pueden mencionar:

- Obtener información del directorio o de un nivel adecuado sobre si la empresa ha efectuado o tiene planificado efectuar transacciones significativas que afecten los estados contables en curso.

- Investigar sobre cambios significativos en los activos o en la estructura del capital de la empresa.

- Verificar la confirmación de los abogados recibida por la empresa. Esto permite identificar hechos posteriores o circunstancias ocurridas que confirmen situaciones existentes al cierre del ejercicio. En general, el auditor suele solicitarle al abogado que feche su informe al finalizar el trabajo de campo.

- Obtención de una carta de declaración del directorio o la gerencia donde el cliente le confirma al auditor que ha revelado todos los hechos y circunstancias sobre los cuales ha tenido conocimiento y le ha proporcionado toda la información necesaria para que lleve a cabo su examen.

#### VIII. Conclusión

La consideración de los hechos posteriores al cierre del ejercicio es indispensable para la pertinente medición y exposición de los elementos de los estados contables.

Los responsables del gobierno de una entidad deben comprender sus responsabilidades y accionar acorde a ellas.

La detección adecuada de los hechos y circunstancias ocurridos entre la fecha de los estados contables y la de su aprobación por parte de la dirección permite realizar los ajustes necesarios o confeccionar las notas a los estados contables revelando los hallazgos, según corresponda.

La predisposición de la dirección del ente hacia el cumplimiento normativo en el desarrollo de las operaciones, conforme a las leyes vigentes y procedimientos internos establecidos, asegurarán la integridad de la información que se presente en los estados contables al cierre de cada período.

#### IX. Bibliografía

Res. técnica 56: Normas contables profesionales: norma unificada argentina de contabilidad. Modificaciones a la res. técnica 54, Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

Norma Internacional de Contabilidad 1. Presentación de Estados Financieros. (NIC 1) International Accounting Standards Board (IASB).

Norma Internacional de Contabilidad 10. Hechos Ocurridos Después del Período sobre el que se Informa (NIC 10). International Accounting Standards Board (IASB).

Norma Internacional de Contabilidad 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. (NIC 37) International Accounting Standards Board (IASB).

Norma Internacional de Auditoría 560. Hechos Posteriores al Cierre (NIA 560) Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Norma Internacional de Auditoría 700 revisada (NIA 700). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. Federación Internacional de Contadores (IFAC).

PAHLEN ACUÑA, Ricardo J. M. - CAMPO, Ana María - CHAVES, Osvaldo A. - FRONTI DE GARCÍA, Luisa - HELOUANI, Rubén - VIEGAS, Juan Carlos, "Contabilidad: Pasado, Presente y Futuro", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2009.

SLOSSE, Carlos A. - GORDICZ, Juan Carlos - GAMONDÉS, Santiago F., TUÑEZ, Fernando, "Auditoría", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2015.

PAHLEN ACUÑA, Ricardo J. M. - CAMPO, Ana María - YACOBITTI, Emiliano B. - BRAIDOT, Adriana G. - D'ONOFRIO, Paula A. - SÁNCHEZ, Verónica A. - SOSISKY, Liliana H., "Sistemas Contables Respuestas Concretas a Preguntas Básicas", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2020.

ARENS, Alvin A. - ELDER, Randal J. - BEASLEY, Mark S., "Auditoría Un Enfoque Integral", Ed. Pearson Educación, México 2007.