



**JORNADAS PRÁCTICAS DEL NUEVO PLAN GENERAL
DE CONTABILIDAD DIRIGIDAS A COLABORADORES
DE DESPACHOS PROFESIONALES**

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO

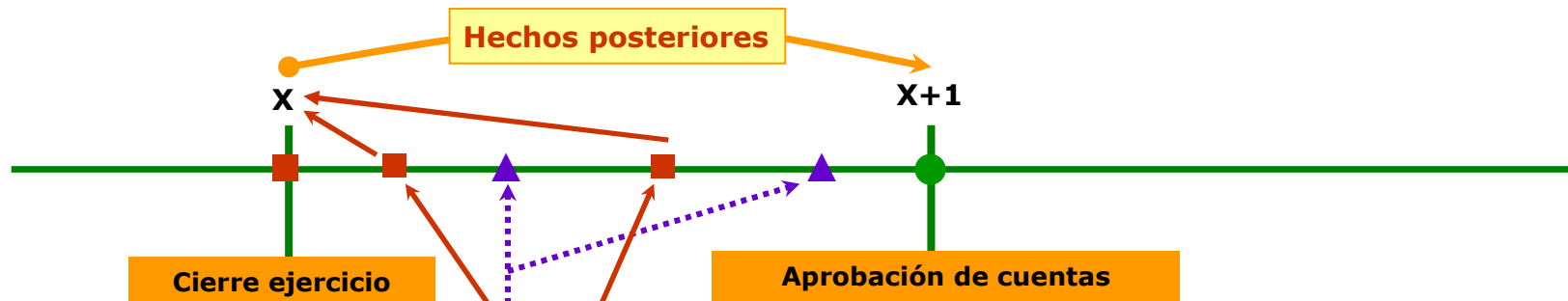
Ponente:

Prof. Dr. Francisco Sousa Fernández

Universidad de Cantabria

Santander, diciembre de 2007

Hechos posteriores al cierre del ejercicio
NRV 23^a, PGC 2007



**HECHOS
POSTERIORES
AL CIERRE**

PONEN DE MANIFIESTO CONDICIONES QUE YA EXISTÍAN AL CIERRE DEL EJERCICIO:

- Deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales.
- Motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

PONEN DE MANIFIESTO CONDICIONES QUE NO EXISTÍAN AL CIERRE DEL EJERCICIO:

- No supondrán un ajuste en las cuentas anuales.
- No obstante, si los hechos son 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 de 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 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.

Las normas de registro y valoración del PGC 2007 no especifican la tipología de hechos posteriores al cierre del ejercicio clasificados en uno u otro grupo. No obstante, en la NIC 10 del IASB contamos con un buen número de ejemplos aclaratorios que nos permite diferenciar entre ambos tipos, y que entendemos sirven para aplicar la NRV 23ª del PGC 2007, en tanto no se opongan a la normativa española:

EJEMPLOS DE HECHOS POSTERIORES QUE PONEN DE MANIFIESTO CONDICIONES QUE YA EXISTÍAN A LA FECHA DE CIERRE, Y QUE POR LO TANTO OBLIGAN A LA EMPRESA A AJUSTAR LOS IMPORTES RECONOCIDOS EN SUS ESTADOS FINANCIEROS, O BIEN A RECONOCER PARTIDAS NO RECONOCIDAS CON ANTERIORIDAD.



1. La resolución de un litigio judicial, posterior a la fecha del balance, que confirma que la entidad tenía una obligación presente en la fecha del balance. La empresa ajustará el importe de cualquier provisión reconocida previamente respecto a ese litigio judicial, o bien reconocerá una nueva provisión.
2. La recepción de información después de la fecha del balance que indique el deterioro del valor de un activo a esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro del valor reconocido previamente para dicho activo, como por ejemplo:
 - a. La situación concursal de un cliente, ocurrida después de la fecha del balance, generalmente confirma que en tal fecha existía una pérdida sobre la cuenta comercial a cobrar, de forma que la entidad necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta.
 - b. La venta de existencias, después de la fecha del balance, puede proporcionar evidencia acerca del valor neto realizable de las mismas a la fecha del balance.
3. La determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del coste de los activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes de dicha fecha.
4. El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Fuente: elaboración propia, a partir de la NIC 10 del IASB *Hechos posteriores a la fecha del balance*.

EJEMPLOS DE HECHOS POSTERIORES QUE PONEN DE MANIFIESTO CONDICIONES QUE NO EXISTÍAN A LA FECHA DE CIERRE, CON LO QUE NO IMPLICAN AJUSTES, Y GENERALMENTE PRODUCIRÁN SÓLO REVELACIÓN DE INFORMACIÓN EN LA MEMORIA.



1. Una combinación de negocios significativa, que haya tenido lugar después de la fecha del balance, o bien la enajenación o adquisición o disposición por otra vía de una entidad dependiente significativa.
2. El anuncio de un plan para interrumpir definitivamente una actividad.
3. Las compras de activos significativas, la clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la NRV 7ª, otras enajenaciones o disposiciones por otra vía de activos, o bien la expropiación de activos significativos por el gobierno.
4. La destrucción por un incendio de una planta importante de producción, tras la fecha del balance.
5. El anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante.
6. Transacciones importantes realizadas con acciones.
7. Las variaciones anormalmente grandes, posteriores a la fecha del balance, en los precios de los activos o en los tipos de cambio en moneda extranjera.
8. Las variaciones en los tipos impositivos o en las leyes fiscales, aprobados o anunciados con posterioridad a la fecha del balance, que vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
9. La aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, el otorgar garantías por importe significativo.
10. El inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos posteriores a la fecha del balance.

Fuente: elaboración propia, a partir de la NIC 10 del IASB *Hechos posteriores a la fecha del balance*.

CASO 1

Una empresa se vio incurso en un litigio el año 2008, lo que motivó en su día el reconocimiento de una provisión por 34.500 €. El 12 de marzo de 2009, una vez cerrado el ejercicio a 31 de diciembre y formulados los estados financieros, y antes de la aprobación por el órgano competente, se resuelve el litigio y la empresa queda obligada al pago de 30.000 €, realizando el mismo con posterioridad a la aprobación de las cuentas anuales del 2008 y antes del cierre del ejercicio. Efecto no significativo del descuento.

Como los estados financieros del año 2008 ya se formularon, habrá que reformularlos incluyendo, entre otros posibles, el siguiente ajuste:

Ajuste a practicar en el 2009 en los estados financieros del ejercicio 2008

4.500	5292 Provisión a corto plazo para otras responsabilidades a 7952 Exceso de provisión para responsabilidades	4.500
--------------	--	--------------

CASO 2

Una empresa tiene un derecho de cobro sobre un cliente de 7.800 € a 31 de diciembre de 2008, fecha de cierre del ejercicio, sin haber considerado ningún deterioro de valor de dicho instrumento financiero. El 10 de febrero de 2009, aún sin estar formulados los estados financieros del 2008, ni en consecuencia estar aprobados por el órgano competente, llega a su conocimiento que el referido cliente se ve incurso en una situación concursal, que confirma la pérdida reversible al cierre del ejercicio 2008. Además, sabemos que la empresa ha optado por la estimación del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores.

Como los estados financieros del año 2008 aún no se formularon, habrá que incorporar el siguiente ajuste, entre otros posibles, antes de su formulación:

Ajuste a practicar en el 2009 en los estados financieros del ejercicio 2008

7.800	436 Clientes de dudoso cobro a 430 Clientes	7.800
7.800	694 Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales a 490 Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	7.800

CASO 3

Una empresa cuenta con un paquete de acciones clasificadas en la categoría de "mantenidos para negociar", que ha reconocido por un valor razonable de 12.000 € a 31 de diciembre de 2008, fecha de cierre de su ejercicio. A finales de junio, antes de la aprobación de los estados financieros por el órgano competente, han registrado un incremento en su valor razonable al ascender el mismo a 13.000 €.

Este hecho posterior al cierre del ejercicio 2008 pone de manifiesto condiciones que no existían a la fecha de cierre del mismo, con lo que no implicará ningún ajuste; y tampoco requerirá de información en la memoria dado que los cambios en el valor razonable no son materiales.

CASO 4

Una sociedad sufre un incendio que destruye las instalaciones y deteriora el edificio por un valor total de 650.000 €. El siniestro se produce el 22 de marzo de 2009, una vez formulados los estados financieros de 2008 y antes de su aprobación por el órgano competente.

De igual modo, este hecho posterior al cierre del ejercicio 2008 pone de manifiesto condiciones que no existían a la fecha de cierre del mismo, con lo que no implicará ningún ajuste. Sin embargo, al ser un hecho relevante, en el sentido de 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 del ejercicio 2008 información respecto del mismo, junto con una estimación de su efecto.

CASO 5

El 29 de marzo de 2009, una vez formulados los estados financieros, y antes de su aprobación por el órgano competente, se detectó un error al valorar al cierre del ejercicio 2008 una inversión en acciones clasificadas en la categoría de "activos financieros mantenidos para negociar", reconocida en la cuenta 540 "Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio". En concreto, se valoraron por 55.000 €, siendo la valoración correcta 67.000 €.

Como los estados financieros del año 2008 ya se formularon, habrá que reformularlos incluyendo, entre otros posibles, el siguiente ajuste:

Ajuste a practicar en el 2009 en los estados financieros del ejercicio 2008

12.000	540 Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio a 7630 Beneficios de cartera de negociación	12.000
---------------	--	---------------

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

CASO 6

Una empresa cierra sus cuentas a 31 de diciembre de 2008 y el 15 de febrero de 2009, antes de ser formuladas, los auditores encuentran que ha habido un exceso de dotación a la amortización de propiedad industrial por 5.000 €.

Como los estados financieros del año 2008 no se formularon, ha de incluirse el siguiente ajuste, entre otros posibles, antes de su formulación:

Ajuste a practicar en el 2009 en los estados financieros del ejercicio 2008

5.000	2803 Amortización acumulada de propiedad industrial a 680 Amortización del inmovilizado intangible	5.000
-------	---	-------

CASO 7

¿Cómo se justifica la diferencia entre el tratamiento contable visto en el CASO 5 (Hechos posteriores al cierre del ejercicio, NRV 23^a) y el analizado en el CASO 3 (Subsanación de errores, NRV 22^a)?

Como se puede observar, la contrapartida utilizada para rectificar el incremento del valor razonable del instrumento financiero en el CASO 5 es la cuenta 7630 "Beneficios de la cartera de negociación", mientras que en el CASO 3 la cuenta empleada es 113 "Reservas voluntarias".

Se puede deducir fácilmente que la justificación de esta diferencia de tratamientos radica en el hecho de que para el caso de un ajuste de un hecho posterior al cierre estamos ajustando valores del ejercicio que se cierra, del cual aún puede que no estén formuladas las cuentas, y en ningún caso aprobadas, ni por ello depositadas en el Registro Mercantil, de ahí que el abono se realice actuando con los resultados del ejercicio del cual se van a formular o a aprobar las cuentas.

Sin embargo, en ajustes en los cambios de criterios contables y en la subsanación de errores, estamos rectificando de forma retroactiva importes en el ejercicio actual, pero de hechos que provienen evidentemente de ejercicios anteriores al actual, con lo que a diferencia de lo que planteaba el PGC 1990, no resulta razonable imputarlos a los resultados del ejercicio actual, porque no son resultados generados en el mismo, sino a la cuenta 113 "Reservas voluntarias", por recoger la misma todos o parte de los resultados generados en años anteriores, tratamiento contable que contempla la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* y el PGC 2007.