

NOVEDADES WEB

ANÁLISIS CONTABLE DE LA NIC 10 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERÍODO SOBRE EL QUE SE INFORMA

Percy Vilchez Olivares^(*)

Voces: Normas internacionales de información financiera – Normas internacionales de contabilidad – Normas contables – NIIF – NIC 10.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente artículo tiene por objeto presentar las regulaciones contables respecto a la contabilización y a la información a revelar correspondiente a los hechos ocurridos después del período sobre el que informa. Asimismo, la regulación respecto a una entidad que no debería elaborar su información financiera bajo la hipótesis de negocio en marcha, por no ser apropiada a las circunstancias.

1. Marco Normativo

La Norma Internacional de Información Financiera NIC 10 Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa contiene las bases normativas sobre la contabilización de los hechos ocurridos con posterioridad al informe financiero anual, la misma que incluye objetivo, alcance, reconocimiento y medición, hipótesis de negocio en marcha e información a revelar en los estados financieros.

El objetivo de esta NIIF consiste en especificar cuando una entidad debería ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después del período sobre el que se informa; y la información a revelar que una entidad debería efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su publicación, así como respecto a los hechos ocurridos después del período sobre el que informa.

¿Qué son 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 informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Pueden identificarse dos tipos de eventos:

- Aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del período sobre el que informa (hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que implican ajuste) y
- Aquellos que indican condiciones que surgieron después del período sobre el que se informa (hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no implican ajuste).

Respecto al proceso de autorización de los estados financieros, variará dependiendo de la estructura organizativa de la empresa, de los requisitos legales y estatutarios y de los procedimientos seguidos para la formulación de tales estados financieros.

A continuación se presenta un ejemplo sobre selección de fecha de autorización de los estados de financieros.

Ejemplo N° 1

Los estados financieros de la empresa Spring S.A. para el año terminado el 31 de diciembre de 2014, fueron aprobados por su director financiero el 15 de marzo de 2015 y se hizo un anuncio público acerca de su utilidad el 20 de marzo de 2015.

El Directorio autorizó la emisión de los estados financieros el 26 de marzo de 2015 y fueron aprobados por la Junta de Accionistas el 31 de marzo de 2015.

De acuerdo a la NIC 10 después de que fecha, ya no se debe considerar si los estados financieros al 31 de diciembre de 2014 debe reflejar hechos que implican y que no implican ajustes?

Sólo se deben considerar hasta la fecha de autorización que en este caso planteado es el 26 de marzo de 2015.

¿Cómo se reconocen y se miden los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que implican ajuste?

De acuerdo a la NIC 10 en su párrafo 8 se señala "Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que impliquen ajustes".

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que implican ajuste:

- La resolución de un litigio judicial, con fecha posterior al período sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del período sobre el que se informa. Por ejemplo la Justicia decidió el 15 de febrero de 2015 que confirma la existencia de la obligación al 31 de diciembre del 2014, en este caso al empresa debe efectuar el ajuste al importante de la provisión previamente reconocida de acuerdo a la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes o bien reconocerá una nueva provisión. La entidad no debe revelar este caso como pasivo contingente.
- La recepción después del período sobre el que se informa, que indica el deterioro de valor de un activo al final del período sobre el que se informa, o de que el importe de un deterioro de valor previamente reconocido para ese activo debe ajustarse. Por ejemplo la quiebra de clientes (ajustar créditos por ventas), la venta de inventarios por debajo del costo.
- La determinación del costo de los activos adquiridos o ingresos por activos vendidos antes del final del período sobre el que se informa.
- La determinación de la participación en los beneficios o pagos de incentivos a los empleados, si la obligación existía a la fecha de finalización del período sobre el que se informa.
- El descubrimiento de fraudes o errores que indican que los estados financieros eran incorrectos.

A continuación, se presenta un ejemplo hipotético de hechos que requieren ajuste en los estados financieros:

Ejemplo N° 2

Al 31 de diciembre del 2014 la empresa Servisur S.A. tiene por cobrar a la empresa Aceros del Norte S.A. la suma de S/ 150,000, de los cuales se ha generado una provisión de cobranza dudosa del 30% del monto, la empresa Servisur S.A. ha emitido cartas reclamando los adeudos.

El 29 de enero del 2015 la empresa Aceros del Norte S.A. se declaró en quiebra financiera, situación irreversible. Al respecto, la empresa Servisur S.A. debe proceder al ajuste de la provisión de cobranza dudosa en libros contables del período 2014, debido a que el hecho

proporciona evidencia adicional a las condiciones planteadas al 31 de diciembre del 2014.

¿Cómo se reconocen y se miden los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no implican ajuste?

De acuerdo a la NIC 10 en su párrafo 10 se señala "Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no impliquen ajustes".

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no implican ajuste:

- La reducción del valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre el final del período sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.
- La caída del valor razonable que no está normalmente, relacionada con las condiciones de las inversiones al final del período sobre el que se informa sino que refleja situaciones acaecidas en el período siguiente, en ese sentido, la entidad no ajustará los importes previamente reconocidos en sus estados financieros para sus inversiones.

A continuación, se presenta un ejemplo hipotético de hechos que no implican ajuste en los estados financieros, pero si revelación en nota a los estados financieros:

Ejemplo N° 3

Durante los últimos días de enero del 2015, las instalaciones de la planta de la empresa Zeta S.A. sufrieron daños considerables originados por el desborde del río Rímac. Donde este caso no requiere ajuste a los estados financieros pero si revelación en nota a los estados financieros, y a continuación se detalla:

"Como consecuencia del desborde del río Rímac, los días 28 y 29 de enero del 2015, las instalaciones de la planta sufrieron inundaciones que produjeron daños en equipos, obras civiles, insumos y maquinarias agrícolas. Los daños estimados por la gerencia de estos siniestros ascienden a S/ 1,380,000. La gerencia estima que las pólizas de seguros cubren los bienes antes indicados y no se producirán pérdidas de importancia de esta situación".

¿Cuál es el tratamiento contable de los dividendos que ocurren con posterioridad al período sobre el que se informa?

De acuerdo a la NIC 10 en su párrafo 12 se señala "Si después del período sobre el que se informa, una entidad acuerda distribuir dividendos a los poseedores de instrumentos de patrimonio, no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del período sobre el que se informa". Lo anterior, se plantea porque dicho acuerdo no cumple con los criterios de la NIC 37 Provisiones, Pasivos contingentes y activos contingentes de "obligación presente"

Asimismo, de acuerdo a la NIC 1 Presentación de estados financieros se requiere la revelación en nota a los estados financieros del dividendo declarado después del período sobre el que se informa pero antes de la autorización de los estados financieros.

¿Que requisitos señala la regulación respecto a la revisión de la hipótesis de negocio en marcha?

De acuerdo a la NIC 10 en su párrafo 14 se señala "Una entidad no elaborará sus estados financieros sobre la hipótesis de negocio en marcha si la gerencia determina, 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"

Al respecto, la NIC 1 Presentación de estados financieros requiere revelación cuando el principio de empresa en marcha no es utilizado o la gerencia es consciente de las incertidumbres materiales, que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

A continuación, se presenta un ejemplo hipotético de un hecho que condiciona el supuesto de empresa en marcha:

Ejemplo N° 4

El 15 de marzo de 2015, la entidad autorizó para la publicación los estados financieros anuales correspondientes al período finalizado el 31 de diciembre de 2014.

El 10 de marzo de 2015, la planta y varias maquinarias y equipos de la entidad sufrieron daños debido a un terremoto. Como resultado de los daños no asegurados contra el terremoto, la gerencia de la entidad determina que la entidad será incapaz de proseguir comercializando. Por lo tanto, la entidad no puede considerarse un negocio en marcha.

Al respecto, la entidad no debe preparar sus estados financieros al 31 de diciembre del 2014 bajo la hipótesis de negocio en marcha. Todos los estados financieros que prepare la entidad deben revelar que no se encuentran bajo la hipótesis de negocio en marcha, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

¿Que información se debe revelar de acuerdo a esta norma contable?

De acuerdo a la NIC 10 en su párrafo 17 se señala "La entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación, así como quién ha dado esta autorización. En el caso de que los propietarios de la entidad u otros tengan poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará este hecho".

Asimismo, si, después del período sobre el que se informa, una entidad recibiese información acerca de condiciones que existían al final del período sobre el que se informa, actualizará la información a revelar relacionada con esas en función de la información recibida.

Finalmente la NIC 10 en su párrafo 21 señala "Si los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no implican ajuste son materiales, no revelar esta información puede influir en las decisiones económicas que los usuarios puedan tomar sobre la base de los estados financieros. Por consiguiente, una entidad revelará la siguiente información sobre cada categoría significativa de hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no implican ajuste:

- a) La naturaleza del evento; y
- b) Una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación".

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del período sobre el que se informa que no implican ajuste, que por lo general daría lugar a revelar información:

- Una importante combinación o disposición de negocios ocurrido con posterioridad al período sobre el que se informa.
- El anuncio de un plan para discontinuar una operación o una importante reestructuración con posterioridad al período sobre el que se informa.
- La compra o venta de activos significativos, o su clasificación como mantenidos para la venta.
- La destrucción por incendio de una planta importante de producción, después del período sobre el que se informa.
- La emisión o colocación de acciones y bonos con fecha posterior al período sobre el que se informa.
- Las variaciones anormales grandes, después del período sobre el que se informa, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera.
- Los cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas después del período sobre el que se informa, que tengan o vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- La aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo; y
- El inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos ocurridos después del período sobre el que se informa.

Caso N° 1 Litigios judiciales en contra de la empresa

La empresa Bunmarza S.A.C. el 20 de marzo del 2015 autorizó emitir los estados financieros de la empresa del período que se informa al 31 de diciembre de 2014. A continuación se plantea el siguiente aspecto a analizar:

La empresa Bunmarza S.A.C. tiene un litigio judicial con su competidor Industrial del sector electrónico por uso de marcas comerciales, En un primer momento se estimó un pasivo por litigios pendientes por S/ 150,000 registro efectuado en libros contables al 31 de diciembre del 2014.

La empresa Electrónica S.A. efectuó esa acción judicial a la empresa Bunmarza S.A.C., los asesores jurídicos (según el informe de asesores del 10.03.15) de la empresa Bunmarza S.A.C. consideran que es muy probable que el resultado sea desfavorable para Bunmarza S.A.C. y que resulte en el pago a la empresa Electrónica S.A. una cifra de S/. 250,000 como indemnización.

Finalmente el 2 de abril de 2015 el juicio en última instancia concluyó siendo ganado por la empresa Electrónica S.A., donde la sentencia señala que Bunmarza S.A.C. deberá pagarle por concepto de daños y perjuicios la suma de S/ 270,000, en un plazo no mayor de 30 días.

Determinar el tipo de hecho posterior que se trata, si el hecho requiere ajuste y si tendrá impacto en los estados financieros emitidos al 31 de diciembre del 2014.

Solución Caso N° 1

El hecho posterior que se plantea corresponde a dos hechos ocurridos después del período que se informa (31 de diciembre de 2014), un hecho ocurre el 10 de marzo de 2015 y el otro el 2 de abril de 2015, al respecto esta información nos proporciona evidencia adicional para ayudar en la estimación de las cifras relacionadas con las condiciones existentes a la fecha del período sobre el que se informa: el pasivo por litigios judiciales.

Respecto a si el hecho del 10 de marzo de 2015, es decir el informe de los asesores jurídicos afecta a los estados financieros del 31 de diciembre de 2014, en mi opinión este hecho si afecta a los estados financieros, ya que la contingencia por litigio estimada preliminarmente en los estados financieros al cierre del período, se considera según el último informe de los asesores legales como probable en función al análisis del desarrollo del litigio al 10.03.15 (fecha del informe de los asesores legales). Además se estima que la reparación a ser pagada a Electrónica S.A. será de S/. 250,000 en lugar de S/. 150,000 como se calculó en un primer momento.

Dado que se trata de un pasivo probable por litigios será necesario realizar los ajustes contables en el período 2014 según detalle:

Cuentas	Debe S/.	Haber S/.
68 Valuación y deterioro de activos y provisiones	100,000.00	
686 provisiones		
6861 Provisión para litigios		
48 Provisiones		100,000.00
481 Provisión para litigios		
Por el reconocimiento del ajuste contable de la provisión por litigios en la demanda interpuesta por la empresa Electrónica S.A. en contra de la empresa.		
S.A. en contra de la empresa.		

Asimismo, al efectuarse el registro contable que se procesará en los estados financieros del 2014, debe mostrarse en la nota de provisiones la partida correspondiente al litigio judicial.

Finalmente, respecto al hecho ocurrido el 02 de abril de 2015 (sentencia definitiva), al haber ocurrido después de la fecha de autorización de los estados financieros, no es posible efectuar el ajuste de valor planteado en la sentencia en los estados financieros del 2014.

Caso N° 2 Litigios judiciales a favor de la empresa

La empresa Damasco S.A. el 15 de marzo del 2015 autorizó emitir los estados financieros de la empresa del período que se informa al 31 de diciembre de 2014. A continuación se plantea el siguiente aspecto a analizar:

Los asesores legales de la empresa Damasco S.A. han emitido un informe con fecha 01 de marzo del 2015 en la que señalan que la empresa ha efectuado una demanda judicial contra un proveedor de reparaciones de plantas industriales en diciembre del 2014 (juicio que usted desconocía hasta el momento). De la lectura del informe se desprende que el juicio fue ganado por la empresa en fecha 28 de febrero del 2015 resultando una ganancia extraordinaria neta de S/. 220,000.

Usted averigua sobre esta demanda y confirma que dicho juicio había sido interpuesto por la empresa en diciembre del 2014, pero que había sido omitido en los informes anteriores de los asesores legales por haberse traspapelado los documentos.

El 10 de marzo del 2015, en su condición de Contador General se reunirá con el gerente general para analizar los eventos, en la que se deberá definir qué tipo de evento se trata y si los eventos requieren ajuste a los estados financieros definitivos a ser emitidos para el ejercicio 2014.

Determinar el tipo de hecho posterior que se trata, si el hecho requiere ajuste o solamente revelación en nota a los estados financieros emitidos al 31 de diciembre del 2014.

Solución Caso N° 2

Se trata de un hecho posterior al 31 de diciembre del 2014 que nos brinda una evidencia respecto de una contingencia de ganancia que existía a la fecha de los estados financieros de cierre anual 2014.

Al respecto, si bien es cierto, el activo contingente existía su reconocimiento como activo se efectúa cuando el activo es virtualmente cierto, que no es el caso, y por lo tanto en el marco de la NIC 37 provisiones, activos y pasivos contingentes no se debe reconocer en los registros contables y sólo debe efectuarse una revelación cualitativa en nota a los estados financieros al 31 de diciembre de 2014.

Caso N° 3 Cambios en la valorización de los inventarios

La Empresa Nacional S.A. durante el año ha informado que ha dedicado gran parte de sus esfuerzos productivos a confeccionar piezas específicas para el Cliente ABC. Luego del cierre de los estados financieros al 31 de diciembre del 2014, el cliente informó que debido a cambios en su línea productiva no iba a requerir estas piezas exclusivas cuyo valor posee materialidad.

La situación planteada por el cliente ocurrió antes de la fecha de aprobación de los Estados Financieros.

Determinar el tipo de hecho posterior que se trata, si el hecho requiere ajuste o solamente revelación en nota a los estados financieros emitidos al 31 de diciembre del 2014.

Solución Caso N° 3

Se trata de un hecho posterior que debido a la materialidad de la partida y considerando que son piezas específicas, es decir no se puede vender a otro cliente alterno, ni se le puede dar otro uso específico, debe procederse a efectuar el ajuste contable para los estados financieros emitidos al 31 de diciembre del 2014 por la pérdida por valor neto realizable (la referencia normativa es la NIC 2 párrafo 30 y la NIC 10 par. 9 b) ii).

Caso N° 4 Seguros e indemnizaciones por incendio

Los estados financieros preliminares de la empresa muestran una utilidad antes de impuestos para el año terminado el 31 de diciembre del 2014 de S/ 9 millones de soles. El Directorio de la empresa debe autorizar la emisión de los estados financieros el 20 de marzo de 2015.

Con fecha 13 de enero del 2015 se ha suscitado un incendio con un daño resultante por S/ 6 millones, de los cuales sólo S/ 4 millones están

cubiertos por el seguro. Las reparaciones se llevan a cabo y se pagan en abril de 2015. La indemnización por S/ 4 millones de la compañía de seguros será recibida el 15 de febrero de 2015.

Determinar el tipo de hecho posterior que se trata, si el hecho requiere ajuste o solamente revelación en nota a los estados financieros emitidos al 31 de diciembre del 2014 y cuál debe ser la utilidad antes de impuestos en sus estados financieros.

Solución Caso N° 4

El hecho planteado se trata de un hecho posterior no ajustable, porque al cierre del período 2014 no existía evidencia de que se hecho podía ocurrir. En consecuencia este hecho debe revelarse en nota a los estados financieros de acuerdo a lo señalado en la NIC 10 párrafo 22 d).

2. Conclusión

La NIC 10 Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa establece los requerimientos contables sobre cuando una entidad debe ajustar o no ajustar sus estados financieros por hechos económicos que ocurren entre la fecha del informe financiero y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Durante ese tiempo pueden ocurrir diversos

hechos donde es importante tomar conocimiento oportunamente del mismo y analizarlo en el marco de esta norma contable, en la medida que exista un tiempo amplio entre la fecha del informe financiero y la fecha de autorización, existiría una mayor exposición de los recursos y acreencias de la empresa sobre eventuales modificaciones al resultado financiero por la existencia de hechos posteriores ajustables. Adicionalmente, es necesario que las empresas cumplan con las revelaciones solicitadas por las NIIF para los hechos posteriores que no requieren ajuste contable, de tal forma que el usuario de la información financiera comprendan y conozcan que impacto tienen los hechos posteriores ocurridos sobre la información financiera que analiza.

NOTA

(*) *Contador Público graduado en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Perú; Master en Administración de Negocios de la Universidad de Québec Canadá; Master en Desarrollo Organizacional de la Universidad Diego Portales de Chile; Posgrado en Contabilidad Internacional IFRS en la Universidad de Chile; Fundamentos de NIIF en IAS Seminars-Londres; Posee Certificación Internacional en IFRS por The Institute of Chartered Accountants in England and Wales 2015 y 2012; es Past Presidente de la Comisión Interamericana de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad y Actualmente es Consultor de Proyectos de Implantación y Adopción de Normas IFRS. Correo electrónico: pvilchezcpa@gmail.com*

