

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE CONTABLE DEL EJERCICIO



Norma Internacional de Contabilidad N.º 10.

Norma de Registro y Valoración 23 del PGC.

Apartado 22 de la memoria del PGC.

Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Estas normas tienen como finalidad establecer el registro contable del ajuste de los estados financieros por hechos posteriores al ejercicio y la información a facilitar en la Memoria, dada la incidencia que estos podrían llegar a tener en las Cuentas Anuales que se formulan, en caso de ser significativos.

La definición de *hechos posteriores al ejercicio* son todos aquellos hechos, ya sean favorables o desfavorables, que se produzcan entre el cierre del ejercicio y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.

Autor:

Juan Carlos Berrocal Rangel

Presidente de la aece
Abogado - Asesor Fiscal

El artículo 253 de la Ley de Sociedades de Capital, establece que el plazo máximo que tienen los administradores de la sociedad para formular las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, las cuentas y el informe de gestión consolidados, es de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social.

La Norma clasifica en dos tipos los hechos producidos entre el cierre del ejercicio y la formulación de los estados financieros:

1. Hechos que muestran condiciones existentes al cierre del ejercicio y que se manifiestan posteriores al cierre del ejercicio y además implican ajuste.
2. Hechos que son indicativos de condiciones que han aparecido después del ejercicio y que no implican ajuste.

Los hechos posteriores al ejercicio comprenderán todos los hechos ocurridos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su publicación, aun cuando se produzcan después del anuncio público del resultado o de otra información financiera seleccionada.

1. Hechos posteriores al ejercicio que implican ajuste

La entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros a fin de reflejar los hechos posteriores al ejercicio que impliquen ajuste.

Encontramos en la NIC 10 los siguientes ejemplos de hechos posteriores al ejercicio que implican ajuste y obligan a la entidad a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros o a reconocer partidas no reconocidas con anterioridad:

- La resolución de un litigio judicial con posterioridad al ejercicio que

confirma que la entidad tenía una obligación presente al cierre del ejercicio. La entidad ajustará cualquier provisión reconocida previamente respecto de ese litigio judicial, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*, o bien reconocerá una nueva provisión. La entidad no se limitará a revelar un pasivo contingente, puesto que la resolución del litigio proporciona una evidencia adicional que ha de tenerse en cuenta de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 37.

- La recepción de información, después del ejercicio, que indique que el valor de un activo se habría deteriorado al final del ejercicio o que es necesario ajustar el importe de una pérdida por deterioro del valor reconocida anteriormente en relación con ese activo.
- La determinación con posterioridad al ejercicio del coste de activos adquiridos, o de los ingresos por activos vendidos antes del cierre del ejercicio.
- La determinación con posterioridad al ejercicio del importe de la participación en las ganancias o de los pagos por incentivos si, al cierre del ejercicio, la entidad tenía la obligación presente, ya sea de carácter legal o implícito, de efectuar tales pagos como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*).
- El descubrimiento de fraudes o errores que pongan de manifiesto que los estados financieros son incorrectos.

El PGC, recoge en su segunda parte las Normas de Registro y Valoración que desarrollan los principios contables y que son de aplicación obligatoria. Así, la NRV 23 establece que, para la formulación de las cuentas anuales, o en su caso, para su

reformulación, estos hechos en función de su naturaleza originan la obligación de realizar:

1. Un ajuste.
2. Información en la Memoria.
3. Ambos.

Ejemplo de ajuste: La sociedad Transformaciones Agrarias Oliva (TAO), ha sido denunciada 01/09/2023 por la sociedad Cereales Reunidos del Sur (CRS), por utilizar un producto químico de cura sobre los olivos que debido al sistema de aplicación y al viento han contaminado la cosecha de trigo propiedad de CRS, el importe indemnizatorio solicitado en el litigio asciende a 1.000.000 €. El bufete de abogados contratado por TAO, una vez analizada la causa y pericias, estima que el procedimiento puede durar entre 6 y 14 meses y que el fallo del pleito seguramente será desfavorable.

Con estas premisas el contable de TAO dotará la provisión:

01/09/2023 Dotación a la provisión		
(678) Gastos excepcionales	1.000.000	
(142) Provisiones para otras responsabilidades		1.000.000

En marzo los abogados de TAO le comunican que a la indemnización habrá que sumarle el importe de las costas estimado en 60.000 €. Como esta situación ya se había producido al cierre del ejercicio y antes de la formulación de los estados financieros, procede ajustar la provisión:

01/03/2024 Ajuste de la provisión		
(678) Gastos excepcionales	60.000	
(142) Provisiones para otras responsabilidades		60.000

2. Hechos posteriores al ejercicio que no implican ajuste

La entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar los hechos posteriores al ejercicio que no impliquen ajuste.

La NIC 10 recoge un ejemplo de hecho posterior al ejercicio que no implica ajuste, como es una disminución del valor razonable de las inversiones, ocurrida entre el cierre del ejercicio y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Por lo general, la disminución del valor razonable no está relacionada con las condiciones de las inversiones al cierre del ejercicio, sino que refleja circunstancias acaecidas con posterioridad. Por tanto, la entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros en relación con las inversiones. De forma similar, la entidad no actualizará los importes revelados en relación con las inversiones en la fecha de cierre del ejercicio, aunque es posible que deba revelar información adicional en la memoria.

Si la entidad declara dividendos para los tenedores de instrumentos de patrimonio (según se definen en la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*) después del ejercicio, no reconocerá tales dividendos como un pasivo al cierre del ejercicio.

Si se declaran dividendos después del ejercicio, pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, los dividendos no se reconocerán como un pasivo al cierre del ejercicio porque no existe ninguna obligación en ese momento. Esos dividendos se revela-

rán en las notas, de acuerdo con la NIC 1 Presentación de estados financieros.

Ejemplos de hechos posteriores al cierre, que pueden requerir información adicional en la memoria:

- Reducción del valor de mercado de las inversiones, en la medida en que normalmente esta reducción vendrá ocasionada por circunstancias acaecidas en el periodo siguiente al que se informa;
- Reducciones de valor en existencias de commodities, por las mismas razones expuestas para el caso de las inversiones, ya que, a diferencia de otras clases de inventario sus variaciones de valor reflejan condiciones actuales de mercado y no existentes al final del ejercicio sobre el que se informa;
- Cambios en los tipos efectivos de impuestos y otros cambios regulatorios (por ejemplo, que establezcan normas para la cuantificación de provisiones en determinados sectores).
- Realización de una combinación de negocios o venta de una subsidiaria importante;
- Anuncios de planes para discontinuar definitivamente una operación o clasificar activos como mantenidos para la venta;
- Destrucción de activos relevantes por catástrofes naturales u otras causas;
- Anuncio o inicio de una reestructuración de plantilla importante;
- Transacciones importantes realizadas o potenciales con acciones propias;
- Variaciones anormales ocurridas en los precios de los activos o de los

tipos de cambio de monedas extranjeras;

- El otorgamiento de garantías y la aceptación de compromisos importantes;

Caso especial: “Hipótesis del principio de empresa en funcionamiento”

La entidad no elaborará sus estados financieros según la hipótesis de empresa en funcionamiento si la dirección determina, después del ejercicio, bien que tiene la intención de liquidar la entidad o cesar en sus actividades, bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.

El deterioro de los resultados de explotación y la situación financiera con posterioridad al ejercicio puede apuntar a la necesidad de considerar si la hipótesis de empresa en funcionamiento sigue siendo apropiada. Si no lo fuera, el efecto sería tan decisivo que esta Norma exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste de los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original.

La NIC 1 especifica la información que debe revelarse si:

- a. los estados financieros no se elaboran con arreglo a la hipótesis de empresa en funcionamiento, o*
- b. la dirección es consciente de la existencia de incertidumbres significativas relacionadas con hechos o condiciones que puedan arrojar dudas considerables acerca de la capacidad de la entidad para mantener su continuidad; los hechos o circunstancias que exijan revelar determinada información pueden aparecer después del ejercicio.*

Apartado 22 de la memoria sobre la información de los hechos posteriores al cierre

El PGC recoge, en su tercera, parte los documentos que integran las cuentas anuales y sus normas de elaboración, entre los que se encuentra la memoria que, en su nota o apartado 22, exige a la empresa la siguiente información sobre los hechos posteriores al cierre:

- Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.
- Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos. En el supuesto de que no sea posible estimar los efectos del citado hecho, se incluirá una manifestación expresa sobre este extremo, juntamente con los motivos y condiciones que provocan dicha imposibilidad de estimación.
- Hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, informando de:
 - a. Descripción del hecho posterior y su naturaleza, (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento).

- b. Potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la empresa.
- c. Factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.