

NORMA DE CONTABILIDAD No 2

(Anterior Decisión No 5)

TRATAMIENTO CONTABLE DE HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO

VISTO:

El informe presentado por la Comisión de principios de Contabilidad de este Consejo, y

CONSIDERANDO:

Que, debe hacerse una distinción entre la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha de emisión formal de los mismos, que es aquella fecha en la que, dependiendo de la estructura de la dirección del Ente, se autoriza la emisión de los estados financieros para su distribución a terceros. Cuando los estados son objeto de auditoría externa, la señalada autorización no debería ser previa a la fecha de dictamen de los auditores.

Que, bajo estas consideraciones, los sucesos que ocurren entre ambas fechas pueden determinar la necesidad de ajustes de los estados financieros o de una adecuada exposición en los mismos.

Que, en general, los hechos posteriores pueden clasificarse en dos tipos: Tipo I, que consiste en aquellos sucesos que proporcionan evidencia adicional con respecto a condiciones que existían a la fecha de los estados financieros y afectan las estimaciones relacionadas con la elaboración de los mismos, y que, por lo tanto, requieren ajustes a los estados financieros. Los siguientes son ejemplos de este tipo de sucesos:

- Cobranza o acuerdos relacionados con cuentas por cobrar o determinación de pasivos sobre una base sustancialmente distinta a aquella registrada previamente, cuando estos sucesos se relacionan con situaciones que existían a la fecha del balance general o representan la culminación de situaciones que existieron durante un largo período de tiempo.
- Pérdidas derivadas de venta de inversiones, inventarios, propiedades y otros activos destinados a la venta, cuando el acto posterior de venta no hace sino confirmar una pérdida no reconocida, previamente existente.

- Pérdidas resultantes de los gastos que fueron contabilizados previamente como activo en casos de abandono de proyectos de investigación, cuando las circunstancias que ocasionaron la pérdida ocurrieron antes del cierre de la gestión, aún si la decisión fue tomada después del cierre de la misma.
- Incobrabilidad de una cuenta por cobrar como consecuencia de deterioros en la situación financiera de un cliente que lo conduce a la quiebra con posterioridad a la fecha del balance general.
- Modificaciones importantes ocurridas en el tipo de cambio oficial en el período subsiguiente a la fecha de cierre del ejercicio, que reflejan condiciones inflacionarias existentes antes de dicho cierre, lo cual suministra una evidencia suficiente con respecto a la situación vigente a la fecha del balance general.
- Transformación de operaciones entre corto y largo plazo.

Que, los sucesos del tipo II incluyen aquellos que proporcionan evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha de cierre de los estados financieros, pero que surgieron con posterioridad a dicha fecha no requiriendo por lo tanto ajuste a los mismos pero si una exposición adecuada. Son ejemplos de este segundo tipo de sucesos:

- La emisión de nuevas obligaciones, títulos u otros endeudamientos.
- Los cambios en la estructura del capital.
- Los daños por incendio, inundación u otros accidentes.
- Las combinaciones comerciales.
- La conclusión de un litigio cuando el suceso que originó el reclamo tuvo lugar en una fecha posterior a la del balance general.
- Modificaciones periódicas o continuas de los tipos de cambio, que reflejan aproximadamente la evolución de los precios internos desde la fecha de cierre de gestión.

Que, en base a las argumentaciones expuestas:

SE DECIDE:

Los hechos posteriores al cierre de ejercicio y anteriores a la emisión formal de los estados financieros, que sean significativos, deben recibir el siguiente

tratamiento contable con referencia a los estados financieros que corresponden a la gestión concluida.

1. Si resultan de aquellos sucesos que proporcionan evidencia adicional con respecto a condiciones que existían a la fecha de los estados financieros y afectan las estimaciones relacionadas con la elaboración de los mismos (son calificados, como del tipo I, en los considerados), requieren ajustes a los estados financieros.
2. Si resultan de aquellos sucesos que proporcionan evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha de cierre de los estados financieros, pero que surgieron con posterioridad a dicha fecha (son los calificados como del tipo II en los considerandos), no requieren ajustes pero si adecuada exposición en las notas a los estados financieros de la gestión cerrada.

APROBACIÓN

Este pronunciamiento, emitido originalmente como Recomendación No. 5 fue aprobado por el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad el 16 de febrero de 1982 con el voto de los consejeros Hugo Berthin Amengual (Presidente del Consejo), Francisco Muñoz (Presidente de la Comisión de Principios de Contabilidad), Guillermo Alcazar, Willy Calle, Federico Mercado, Fonzalo Ruiz Ballivián, Randolpho Pinto y Augusto Ortega. El Lic. Gonzalo Ruíz Ballivián consideró que el penúltimo ejemplo del suceso tipo I (“Modificaciones importantes ocurridas en el tipo de cambio oficial..”) no es sustancialmente diferente al último ejemplo del suceso tipo II (Modificaciones Periódicas o Contínuas de los tipos de cambio...”), y que, en consecuencia, puede admitir solamente una adecuada exposición en las notas a los estados financieros.

La recomendación fue sancionada por la Comisión Directa del Colegio de Economistas de Bolivia el 17 de febrero de 1982.

Nota:

Luego del período reglamentario de exponer por un lapso no menor a un año la Recomendación ante el criterio de los profesionales del país, el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad aprobó en su reunión del 11 de abril de 1983, con vigencia a partir de la gestión 1983, el texto final de esta DECISIÓN, con el Voto de los Consejeros Guillermo Alcázar Jiménez, Hugo Berthin Amengual, Martín Calini, Willy Calle, Bernardo Elsner, Federico Mercado, Francisco Muñoz, Augusto Ortega, Randolpho Pinto, Enrique Pozo y Victor Tellería.

SANCION DEL COMITE EJECUTIVO NACIONAL DEL COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA

La presente norma ha sido sancionada por el CEN del Colegio de Auditores de Bolivia, en su Sesión Ordinaria No CAUB 30/94 de 16 de junio de 1994, de conformidad a las atribuciones contenidas en los Estatutos del Colegio.

ANEXO I

DECISION No 5

SUCESO POSTERIOR (TIPO I)

EJEMPLOS:

A. ANTECEDENTES

1.- La empresa XX S.A. cierra sus ejercicio el 31.12.81

Emite sus estados financieros para uso de terceros el 26.02.82 y el dictamen de los auditores externos lleva fecha de 24.02.82

2.- El 31.07.81 se establece control de cambios.

3.- El tipo de cambio oficial es el siguiente:

31.07.81 \$us 1.- = \$b 25.-
31.12.81 \$us 1.- = \$b 25.-
10.02.82 \$us 1.- = \$b 44.-(*)

(*) Fecha en que se produce modificación a la paridad

4.- El tipo de cambio en el mercado paralelo (no ilegal) al 31.12.81 oscilaba en \$us 1 = \$b. 40.-

5.- La empresa tenía valuados sus activos y pasivos en moneda extranjera (sólo \$us) al 31.12.81 según el siguiente cuadro:

DISPONIBILIDADES	\$US	CAMBIO PROMEDIO	\$b
<i>\$us. 100.- comprados en \$b. 2.500.-</i>			
<i>\$us. 200.- comprados en \$b. 8.000.-</i>	300.-	35.-	10.500.-
<i>Cuentas por Cobrar</i>	1.000.-	25.-	25.000.-
<i>Cuentas por Pagar</i>	3.000.-	25.-	75.000.-

B. 1er CASO (SITUACION SIMPLE)

Entre el 31.12.81 y el 10.02.82 no se produce ninguna operación que afecte las cuentas de Disponibilidades, Cuentas por Cobrar y por Pagar en Moneda Extranjera. Por otra parte; la deuda de \$us 3.000.- estaba directamente relacionada con compras de inventarios en existencia al 31.12.81 por valor de \$us 800.- y de activos fijos, también en existencia a esa fecha por \$us. 700.-. El resto de la deuda corresponde a compra de mercaderías ya vendidas antes del 31.12.81.

Dato adicional: Las mercaderías por valor de \$us. 800.- en existencia al 31.12.81 fueron vendidas en enero de 1982 en \$b. 40.000.-

C. 2do CASO (SITUACION MAS COMPLEJA)

Entre 31.12.81 y el 10.02.82 se realizan las siguientes transacciones:

- Se cobran \$us. 500.- de las cuentas por cobrar al equivalente de \$us. 1.- = \$b. 38.- Total cobrado \$b. 19.000.-
- Con \$us. 200.- de las disponibilidades se paga parte de la deuda existente al 31.12.81. (Se asume que se paga parte de la deuda contraída para capital de trabajo). Como el caso anterior, la deuda de \$us. 3.000.- corresponde a:
 - \$us. 800.- para compra de inventarios existentes al 31.12.81;
 - \$us. 700.- para compra de activos fijos existentes al 31.12.81;
 - \$us. 1.500.- para capital de trabajo (de los cuales se pagaron \$us. 200.- en enero de 1982 como se indicó anteriormente).
- En enero de 1982 se vende parte de las mercaderías (\$us. 400.-) existentes al 31.12.81, en un valor de Bs. 16.800.-

D. TRATAMIENTO CONTABLE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31.12.81. PRIMER CASO (SITUACION SIMPLE)

Como se trata de un suceso posterior (tipo I), donde a través de la devaluación del tipo de cambio oficial del 10.02.82 no se hace sino confirmar una situación ya conocida al 31.12.81 se debe practicar el siguiente ajuste global por cuenta a los estados financieros al 31.12.81 (no es necesario hacerlo en cada cuenta individual de detalle):

DISPONIBILIDADES	DEBE \$b.	HABER \$b.
[(300 X 44) - 10.500] Cuentas por Cobrar	2.700.-	
[(1.000 x 44) - 25.000] Inventarios	19.000.-	
[(800 x 44) - (800 x 25)] Activos Fijos	15.200.-	
[(700 x 44) - (700 x 25)] Diferencias de cambio (Pérdida obtenida por diferencia)	13.300.-	
a Cuentas por Pagar [(3.000 x 44) - 75.000]	-----	<u>57.000.-</u>
	<u>57.000.-</u>	<u>57.000.-</u>

Es necesario tener en cuenta el principio de valuación de costo o mercado, el menor. En el caso de los inventarios tenemos:

Costo Ajustado: \$us 800 x 44 = \$b. 35.200.-
Mercado: Valor de venta en enero: \$b. 40.000.-

Por lo tanto, se cumple el principio y no habría que hacer ningún ajuste adicional.

Lo mismo hay que tener en cuenta con los activos fijos ajustados por la devaluación, en cuanto a que no superan el valor de mercado.

E. TRATAMIENTO CONTABLE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31.12.81 2do CASO (SITUACION MAS COMPLEJA)

Como en el caso anterior, por tratarse de un suceso posterior, del tipo I, hay que ajustar los estados financieros al 31.12.81. La diferencia es que, en este caso, tenemos conocimiento de otros hechos concretos ocurridos entre el 31.12.81 y el 10.02.82, en lo que respecta a operaciones con moneda extranjera. Se asume en este caso que entre el 10.02.82 (fecha de la devaluación oficial) y el 26.02.82 (fecha de presentación de los estados financieros ante terceros) las operaciones en moneda extranjera se realizan al nuevo tipo de cambio.

Ajustes a realizar:	DEBE \$b	HABER \$b
---------------------	-------------	--------------

1) Disponibilidades (300 - 200 = 100) (100 x 35) - (100 x 44)		900.-	
2) Cuentas por Cobrar (1.000 x 25)-(500 x 38)-(500 x 44)		16.000.-	
3) Inventarios (\$us. 800 x 44) - (\$us. 800 x 25)		15.200.-	
4) Activos Fijos (\$us 700 x 44) - (\$us 700 x 25)		13.300.-	
5) Diferencias de cambio (Pérdida)		9.800.-	
6) a Deudas (3.000x25)-(200x35)-(2.800 x 44)			<u>55.200.-</u>
		<u>55.200.-</u>	<u>55.200.-</u>

Aclaraciones:

(1) y (6):

Como sabemos que se utilizaron \$us 200.- de las disponibilidades para pagar deudas, la "valuación" de dicho pago la tomamos al cambio promedio al que estaban las disponibilidades al 31.12.81. En este caso, a \$us. 1 = \$b 35.-. Consecuentemente, ya tenemos un valor cierto para la valuación del disponible y las deudas al 31.12.81: \$us. 200.- deberán ser expuestos al cambio de \$b. 35.- El resto del disponible y deudas se valúan a \$us.1.- = \$b. 44.-.

(2):

Al igual que en los puntos (1) y (6) ya se tiene un valor cierto para la valuación de parte de las cuentas por cobrar en moneda extranjera al 31.12.81: \$us 500.- = \$b. 19.000.- (al cambio de \$b. 38.-). El resto de la cuenta por cobrar se valúa a \$us. 1 = \$b. 44.-

(3) y (4):

Igual que en ejemplo del 1er caso.

(5):

Surge por diferencia de débitos y créditos.

Al igual que el primer caso, hay que constatar el principio de valuación a costo o mercado, el menor.

Tenemos aquí la evidencia de que parte de las mercaderías por valor de \$us 400.- fueron vendidas en \$b. 16.800.- en enero de 1982.

Entonces:

Valor de costo ajustado: \$us. 400 x 44 = \$b. 17.600.-
 Valor de mercado: Venta de enero = \$b. 16.800.-

En este caso hay que efectuar el siguiente ajuste adicional:

	DEBE \$b	HABER \$b
Depreciación de Inventarios (Pérdida) a Previsión para desvalorización de inventarios (Regularizadora de activo)	800.-	800

NOTA.-

Complementariamente a los ajustes por las diferencias de cambio se debe agregar una nota a los estados financieros que explique la situación.

ANEXO II

DECISIÓN Nº 5

EJEMPLOS

SUCESO POSTERIOR (TIPO II)

A. ANTECEDENTES

1. La empresa ZZ.S.A., cerró sus estados financieros anuales al 31.12.81 con un patrimonio neto de \$b 25.000.000.- y una utilidad neta de \$b. 12.000.000.-
2. El 03.02.82 se produce un incendio en sus depósitos que destruyen mercaderías por un valor de \$b. 10.000.000.- de los cuales sólo \$b. 4.000.000.- estaban cubiertas por seguros, originando, por lo tanto, una pérdida neta de \$b. 6.000.000.-
3. Los estados financieros son “emitidos” para uso de terceros el 26.02.82 y el dictamen de los auditores está fechado el 24.02.82

B. TRATAMIENTO CONTABLE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31.12.81

Como se trata de un suceso posterior (tipo II) que proporciona evidencia con respecto a situaciones que no existían al 31.12.81, que se ha producido luego del cierre y antes de la “emisión” de los estados financieros, no se requiere ajuste, pero si exposición adecuada en los estados financieros al 31.12.81. Ello se consigue mediante la inclusión de una “Nota” a esos estados, de un tenor como se ejemplifica seguidamente:

NOTA.- SUCESOS POSTERIORES

Con fecha 3 de febrero de 1982, se produjo un incendio en los depósitos de la Empresa, que originó una pérdida neta, en la parte no cubierta por seguros, de \$b. 6.000.000.- la que será registrada en los resultados de la gestión de 1982.