

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio y modificación de la información (resultados)

Troiano, Alberto C.

Abstract: El objeto del trabajo es examinar las normas legales y profesionales que rigen la temática, tratando de precisar sus principales conceptos, y aportando ejemplos que permitan comprenderlas y aplicarlas con mayor propiedad.

I. Síntesis introductoria

Algunas cuestiones contables básicas, no obstante creerse que su tratamiento doctrinario práctico se ha agotado, siempre ofrecen para el estudioso —respetando por cierto el marco normativo legal y profesional que las regula y en vigor— posibilidades de generar algún nuevo aporte, o al menos tratar o ampliar casuística que aun por vía de analogía coadyuve a su más apropiado empleo.

Es el caso de los "hechos posteriores al cierre de ejercicio", cuyas posibilidades de perfeccionar, enriquecer y aún modificar la información que presenta un juego de estados contables al concluir un período, no son plenamente aprovechadas por sus emisores; como tampoco —quizás— examinado con el debido celo por los auditores, a quienes incumbe revisar cuidadosamente este lapso durante el cual debe extenderse su alcance.

En este trabajo pasaremos revista a las normas legales y profesionales que rigen la temática, tratando de precisar sus principales conceptos y aportando ejemplos que permitan comprenderlas y aplicarlas con mayor propiedad.

Sin perjuicio de lo dicho, nos pronunciaremos en especial ante situaciones de posible aplicación que brinda este período post-cierre, ofreciendo una propuesta que nos ha parecido viable o, al menos, digna de reflexión.

Por su indudable vínculo con el asunto principal de este ensayo y según nuestra experiencia su empleo con frecuencia desvirtuado, hemos dedicado un capítulo específico a aquellas delicadas situaciones que las normas y doctrina han denominado "modificación de la información de ejercicios anteriores" y cuenta que la instrumenta: "Ajuste de resultados de ejercicios anteriores"; cuyo solo nombre provoca —debemos admitirlo y en particular a los auditores— inquietud y preocupación: ¿cuál será la causa, el fundamento, que ha motivado emplear dicha cuenta?

Por último, como necesario colofón del trabajo, dedicamos un capítulo a destacar la insoslayable incumbencia que le cabe al auditor frente a este período en cuestión; el cual como se verá, puede presentar muy variadas situaciones no exentas de significación y complejidad; requiriendo tanto conocimientos técnicos como objetividad y compromiso ético a la hora de extender su informe profesional.

II. Tratamiento de contenidos

II.1. Hechos posteriores al cierre de ejercicio

Pese a no tratarse de un tema nuevo ni que pueda considerarse de particular complejidad o controvertido en doctrina y poseer un buen soporte normativo, nos decidimos a abordar este trabajo por haber percibido en más de una oportunidad —dialogando con colegas y con alumnos en mis clases—, cierto desconocimiento y hasta incertidumbre acerca de las posibilidades que brinda este espacio de tiempo post-cierre de ejercicio.

Repasemos el tema comenzando por la normativa en vigor:

II.2. Normas legales

Ley 19.550 General de Sociedades y modificatorias; nuevo título dispuesto por la ley 26.994 del 08/10/2014.

Esta ley, en su Sección Notas Complementarias, art. 65, apart. 1º, inc. f), establece que deberá consignarse: "Acontecimientos u operaciones ocurridos entre la fecha del cierre del ejercicio y de la memoria de los administradores, que pudieran modificar significativamente la situación financiera de la sociedad a la fecha del balance general y los resultados del ejercicio cerrado en esa fecha, con indicación del efecto que han tenido sobre la situación y resultados mencionados".

Vale destacar de la norma precedente los siguientes puntos:

a) El lapso promedio que la ley acota puede considerarse habitual que transcurra entre un rango de 45 a 90 días corridos para los cierres anuales, y entre 30 y 65 días para los cierres trimestrales. Estos plazos pueden variar según la dimensión y la estructura administrativa que disponga el ente; sin descartar posibles dilaciones de otra naturaleza o discusiones entre auditores y la gerencia; y

b) La fecha límite de la memoria de los administradores, pese a ser un documento no intervenido ni cubierto por el examen del auditor externo (aunque sí de competencia exclusiva y excluyente del síndico societario cuando estuviese designado); es habitual (y conveniente) que coincida con la fecha del informe de aquel, así como con la de este último. Por otra parte, dicha triple coincidencia, debe considerarse como la fecha de emisión de los estados contables (a menudo confundida con la fecha de cierre del ejercicio).

c) Como si todas dichas coincidencias fuesen pocas, la susodicha fecha límite debe coincidir con la del acta de directorio o de los socios mediante la cual se convoca a asamblea general ordinaria (y a veces según contenidos temáticos extraordinaria), con el fin de tratar el orden del día y, entre otros importantes puntos, la aprobación de los estados contables del ejercicio anual cerrado.

d) No debe olvidarse, por último, que la asamblea ordinaria recién mencionada, debe ser convocada dentro del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio anual correspondiente; tal lo prescripto por el art. 234, in fine de la LGS 19.550.

II.3. Normas profesionales y doctrina

Resolución técnica 8; Sección B.15. Hechos relacionados con el futuro; Norma B.15.a. Hechos posteriores al cierre.

Transcribimos: "Hechos ocurridos entre el cierre del período y la fecha de emisión de los estados contables (fecha de aprobación por parte de los administradores del ente) que no deban ser motivo de ajustes a los estados contables, pero que afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial del ente, su rentabilidad o la evolución del efectivo".

Adviértase que la norma profesional citada solo se ocupa de los hechos acaecidos durante el período mencionado de cara al futuro y sin aptitud o capacidad para afectar los estados contables al cierre ya producido; criterio coincidente con los que la ley menciona en el precitado art. 65, apart. 1º, inc. f), y que como veremos en el capítulo siguiente al abordar la doctrina, esta los califica como "hechos nuevos".

Resoluciones técnicas 9, 11 y 16 - Marco conceptual.

No hemos encontrado referencia alguna a este tema; ausencia que, en nuestra opinión, no deja de sorprender.

Resolución técnica 17, Sección 4.9. - Consideración de hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.

Transcribimos: "Deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que, habiendo ocurrido entre la fecha de los estados contables y la de su emisión, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera, o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida".

Resulta claro que esta norma viene a llenar un vacío —a nuestro juicio sabiamente— que las normas legales y profesionales (LGS y RT8) habían ignorado. Esta nueva disposición les confiere así una nueva y muy importante dimensión a los hechos posteriores, considerándolos una continuidad vinculada aún con el período contable concluido.

Como más adelante ejemplificaremos, hay circunstancias que se viven con posterioridad al cierre que permiten al emisor de los estados contables no solo detectar errores, sino afinar y mejorar las mediciones prolongando la mirada hacia el futuro inmediato: ¿qué sucedió entonces —con carácter relevante— durante las tareas de análisis de cuentas tanto a consideración del emisor de los estados contables como del auditor externo; o como consecuencia, por ejemplo, en el caso del auditor externo, de las respuestas a las circulares que enviara a abogados, clientes, proveedores, entidades financieras, compañías de seguros y abogados?

Esta nueva perspectiva —opinamos—, le confiere al principio de devengado una dimensión más flexible, aunque sin alterar su esencia ni violar sus fundamentos; a saber:

- Se trata de hechos y/o circunstancias verificados dentro del lapso de hechos posteriores, que permitan mejorar y/o corregir la medición y/o exposición en un rubro o partida valuada y expuesta al cierre de

ejercicio anterior; siempre y cuando tengan clara y demostrable conexión —documental y fáctica— con aquéllos, de conformidad con normas legales y/o profesionales y/o prácticas del comercio en vigor.

- Acaso esté en juego en dicho tratamiento contable, un antiguo dilema en nuestra disciplina: registros seguros, objetivos y rigurosamente documentados (costos históricos) versus mediciones más realistas, cercanas y por tanto más representativas.

Es oportuno traer a colación aquí el concepto de "valor razonable" que enuncia la NIIF 13 que ya pocos cuestionan: "el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición".

II.4. Comentarios y resumen

Con indudable acierto, diversa doctrina contable publicada, en su momento, concordó en distinguir y reconocer cierta categoría de sucesos o vicisitudes que, por su naturaleza, no era suficiente que fuesen enunciados en nota a los estados contables; hacía falta conferirles una aptitud de incidencia o impacto patrimonial.

Así fue como en numerosos trabajos se concluyó que existía otra clase de hechos denominados "evidencias adicionales", que tenían clara vinculación directa —prolongación o consecuencia— con situaciones que ya existían al cierre del ejercicio y que no podían ignorarse, toda vez que permitían mejorar, perfeccionar su medición e incluso su exposición a tal momento, en relación con los números finales del patrimonio social.

Como vemos, quedaba superada doctrinalmente la insuficiencia conceptual del precitado art. 65, apart. 1º, inc. f) de la LGS; y de la RT8 Sección B.15. Hechos relacionados con el futuro, Norma B.15.a. Hechos posteriores al cierre; por un más amplio tratamiento a dispensar a ciertas situaciones que lo meritaban atento ciertas evidencias; siendo así como aparece la norma de la RT17. Sección 4.9. - Consideración de hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.

A esta altura creo corresponde resumir, armonizando aspectos legales, profesionales y doctrinales vigentes; manifestándoles a quienes operan el sistema contable de un ente y particularmente su cierre de ejercicio y por supuesto a quienes lo auditan; que deben estar atentos durante el lapso temporal —tal como fue caracterizado en líneas precedentes— ya que pueden presentarse (aunque no necesariamente):

a) Hechos claramente vinculados con transacciones, circunstancias, o acontecimientos devengados sustancialmente en el ejercicio recientemente concluido, que permitan generar correcciones en las valuaciones y/o exposición de dichas partidas; siendo muy conveniente que se exponga en nota específica el hecho o hechos que motivaron dicho tratamiento contable retroactivo.

b) Hechos —absolutamente nuevos significativos— que no tienen relación alguna con transacciones, circunstancias, o acontecimientos respecto del ejercicio cerrado; aunque por su naturaleza y significación tienen la aptitud —de cara al futuro— de modificar el patrimonio, resultados y flujos de efectivo medidos en el reciente cierre. Estos acontecimientos deben informarse en nota específica en la sección Notas generales del juego de estados contables que se está cerrando.

c) Inexistencia de las circunstancias contempladas en los apartados anteriores; debiéndose —no obstante— aclarar en nota específica que no constan.

II.5. Casuística

La exposición de los temas que siguen no deberá considerarse taxativa sino enunciativa, toda vez que son muy diversas las situaciones que pueden presentarse. Nuestra intención es que, además de ilustrar y fundamentar cada ejemplo propuesto, cumpla este una función orientativa para resolver otros casos por analogía.

II.5.a. Situaciones que sí deben afectar las valuaciones al cierre de ejercicio

Ejemplo múltiple 1

Cuentas pertenecientes a los capítulos de Créditos y Otros Créditos.

Se trata de capítulos muy ricos en situaciones post-cierre. En principio, conviene advertir que todas las cuentas comprendidas dentro de estos importantes capítulos están expresadas en moneda de cierre), es decir no reexpresadas por inflación; excepción naturalmente de los importes pactados y por tanto adeudados en moneda extranjera o en alguna especie. Estos —recordemos— se "autoajustan" en función de su cotización o valor corriente al cierre.

Supongamos que, dentro de las cuentas de deudores por ventas y deudores varios, se encontraban un par de cuentas (supondremos A y B) con importes relevantes que, al cierre de ejercicio, presentaban fundadas dudas que cancelaran satisfactoriamente sus compromisos.

Durante el lapso de hechos posteriores —"A" cliente— paga el 100% de su deuda. Esta se encontraba provisionada por haberse estimado al cierre de dudoso recuperero.

Corresponderá entonces desafectar en igual medida la cuenta "Previsión para cuentas de dudoso cobro" que la cubría, con crédito a "Recupero Previsión para cuentas de dudoso cobro" que es de Resultado Positivo, clasificable dentro del capítulo "Resultados por Tenencia" (a la que también —al surgir la duda— se imputó la "Previsión para cuentas de dudoso cobro").

Por otra parte, se tienen noticias muy negativas del cliente "B", aconsejando el asesor legal que será infructuoso iniciar acciones legales pues existe certeza que no tiene bienes para responder. A diferencia de la cuestión precedente, se aplicará el 100% de la mencionada previsión absorbiendo la totalidad del saldo que permanecía en el activo, cerrando así el caso.

Más allá de procedimientos recién ilustrados, pueden existir situaciones de clientes o deudores por diversas causas o naturaleza que, al momento de cerrar sus cuentas a fin de ejercicio, no presentaban indicios de insolvencia, ni a juicio de la empresa ni de los auditores.

Sin embargo, como la prudencia aconseja estar atentos durante el período que estudiamos —y los auditores bien lo saben—, pueden aparecer situaciones como las siguientes: algunos clientes y/o deudores varios han entrado en preocupante morosidad, o han solicitado procedimiento preventivo de crisis o convocatoria de acreedores, o la peor de las situaciones solicitado su quiebra, corresponderá sin más trámite —máxime si tales evidencias son fundadas y confirmadas— proceder a formular las provisiones por el 100% de los importes adeudados.

Ejemplo 2

Se ha devengado cierto importe a la fecha de cierre por la recepción de bienes y/o servicios de conformidad con el remito y las estipulaciones de la respectiva orden de compra. En consecuencia, se ha estimado su importe e imputado a la cuenta "Provisión por facturas a recibir" sobre la base de aquellos documentos por carecerse aún de la factura definitiva del proveedor.

Dicho esencial documento llega al Departamento Contable —conformado por los responsables de la transacción— luego de un par de semanas (aunque con fecha anterior al cierre); correspondiendo por lo tanto reversar la susodicha cuenta de Provisión... contra la de "Cuentas por pagar". Vale destacar que ambas cuentas han operado dentro del Capítulo "Deudas" y en ningún caso —pese a la "estimación" precitada— se trató de una contingencia.

Ejemplo 3

Se trata de juicios incoados (iniciados) durante el último ejercicio cerrado, o el ejercicio inmediato anterior o anteriores —no importa para el caso el fuero y si la sociedad es parte actora o demandada—, que hayan experimentado novedades procesales —o entre las partes que litigan— de importancia, luego de las conocidas y resueltas contablemente al momento de producirse el cierre de ejercicio.

Veamos algunas posibles situaciones: un fallo resolutorio, un avenimiento conciliatorio entre partes, un desistimiento de una de ellas, una importante quita acordada, nuevas pruebas que obren —tanto a favor como en contra respecto de la acción iniciada—, prescripción, etcétera.

Ahora bien, cualquiera de las susodichas nuevas situaciones que hemos su supuesto puedan acaecer, tendrá seguramente algún impacto contable de naturaleza patrimonial cuando quede definida y aceptada por las partes la nueva situación legal, máxime si esta es relevante. Entonces, será necesario analizar de qué forma y con qué importe (si se llegó a cuantificar la contingencia), se registró la situación original al cierre pues nada a ese momento hacía prever la o las vicisitudes o desenlace que sufriría el caso.

Por último, téngase presente que la contingencia en cuestión si hubiera sido expuesta mediante nota atendiendo a su incertidumbre; ahora, ante nuevas evidencias que le confieren más precisión numérica y alta probabilidad de acaecimiento, sea necesario registrar con cargo a resultados del ejercicio y exponerlo como pasivo contingente en el cuerpo del balance.

Ejemplo 4

Durante el ejercicio cerrado (cercano al cierre) se ha producido un siniestro en un sector de la fábrica.

La empresa posee seguros y los pagos de premios están al día. En consecuencia, se inició el reclamo a la compañía de seguros, imputando la cuenta "reclamos a compañías de seguros", un importe equivalente al valor de reposición de los equipos dañados (irrecuperables salvo como chatarra) y ya fuera de servicio; valor que —se estima— están dentro de la suma asegurada según póliza.

Sin embargo, luego de cerrado el ejercicio, y a raíz de nuevas pericias realizadas por los técnicos de la compañía —incluso con presencia de un perito propio— surgieron serios reparos en cuanto a la suma a reconocer, ya que se acreditó que la empresa no había cumplido con las normas de seguridad recomendadas oportunamente (se detectaron restos de conexiones eléctricas a juicio del perito defectuosas e inapropiadas y además una fuente de calor cercana no debidamente aislada).

Ante tal situación frente a la aseguradora —que la empresa no acepta— máxime que no se vislumbra un acuerdo inmediato, el auditor externo recomendó expresamente en su carta a la gerencia que se formule una previsión correctora de activo como mínimo por el 50% de la suma elevada en el reclamo.

Ejemplo 5

Cierto relevante stock de mercadería de reventa fue previsionada al 100% al cierre de ejercicio por haber estimado (e informado al departamento contable) la Gerencia de Comercialización, que había pasado de moda y por consiguiente su venta a precios de mercado sería difícil o al menos bajo cierta bonificación.

Ofrecido el stock a un antiguo cliente, este decide adquirirla sin quita, aunque bajo ciertas condiciones de financiación para esta transacción y, además, respecto del saldo global que adeuda en cuenta corriente. La empresa acepta, constatándose la entrega y facturación por la totalidad del stock y a los precios de lista vigentes al cierre de ejercicio.

Por consiguiente, corresponde con la fecha de cierre de ejercicio reversar por el total la previsión correctora de activo que se había formulado. Claramente, un hecho posterior debidamente comprobado dentro del período que se estudia ha hecho desaparecer el riesgo de desvalorización de que experimentaba un activo.

Ejemplo 6

Una empresa posee determinado activo a cobrar en pesos, instrumentado mediante un pagaré a sola firma. Supóngase que luego de un mes de cerrado el ejercicio y dos antes del vencimiento, el documento se descuenta en una entidad bancaria. Las normas contables en vigor permiten valuar dicho documento a su valor actual, tomando para este caso como referencia la tasa y gastos efectivamente cobrados por la entidad, si bien considerando el tiempo transcurrido entre la fecha de origen de la obligación y la de cierre de ejercicio.

Ejemplo 7

Una empresa debe pagar cierta deuda. Como está —de momento— en buenas condiciones financieras, acuerda con su acreedor cancelarla por anticipado. Acéptese, como en el caso anterior 6, que la operación se perfecciona un mes después de cerrado el ejercicio, aunque dos antes del vencimiento original. Aplicando la misma normativa con el objeto de medir la obligación al valor actual resultante, la firma deberá considerar la tasa pactada con su acreedor, aunque considerando el tiempo transcurrido entre la fecha de origen de la obligación y la fecha de cierre del ejercicio.

Ejemplo 8

Una firma dedicada a la fabricación de bienes de alta tecnología ha firmado con un nuevo cliente un contrato para proveerles instrumental para medir la resistencia de metales.

Para la fabricación de dicho elemento depende que ciertas piezas clave que deben importarse y, como durante el lapso de hechos posteriores se ha producido una devaluación significativa del peso, se hace indispensable contemplar dicha situación al cierre de ejercicio.

Resulta claro que la firma proveedora no podrá alterar el precio pactado que se supone habrá sido en divisas atento lo comentado en el párrafo anterior, ya que se trata de un insumo clave que no se fabrica en el país y tendrá que importar.

Sin embargo, no podrá ignorar la variación de la deuda que tendrá que asumir cuando los bienes que necesite para fabricar el instrumento deba pagarlos incluyendo todos los gastos de su despacho a plaza.

Será aconsejable entonces formular una previsión de pasivo para fluctuación en el tipo de cambio

—estimando el impacto en los costos de importación— que deberá reversarse al momento en que se asuman los costos de importación reales.

Naturalmente, una devaluación posterior podría impactar positivamente cuando se ingresen las divisas a plaza al cobrar del cliente la venta del instrumental.

En rigor la pérdida del proveedor se ha producido por la devaluación verificada al cierre que, según los ingresos previstos en el contrato, es irreversible.

Con el ejemplo, se pretende ilustrar que, producida la devaluación al cierre, sobre un negocio concluido en el ejercicio, cabe anticipar el quebranto previsible (acaso mayor) cuando se deba hacer frente a la importación.

Ejemplo 9

Se trata de la aparición o agravamiento de circunstancias ya manifestadas durante el ejercicio y mantenidas al cierre de este, de ciertas señales o indicios que hacen dudar acerca de la supervivencia del ente en el tiempo o, como lo ha denominado la doctrina canónica contable: "principio de empresa en marcha".

Resulta pues oportuno recordar su sintomatología. Vayan ejemplos (que no agotan ni excluyen otras situaciones y/o combinaciones de ellos):

a) frecuente evidencia histórica (y ahora proyectada) de flujos de fondos negativos: egresos (pagos) mayores que ingresos (cobros);

b) dificultad de obtener refinanciación de pasivos con la o las entidades financieras con las que se había contraído deudas: alto nivel del endeudamiento global del ente y, además, a tasas de interés imposibles de soportar;

c) caída sistemática de la rentabilidad al menos durante el último trienio;

d) pérdida de importantes clientes y/o de mercados;

e) dificultad o imposibilidad de obtener nuevos aportes de dinero de los actuales socios o accionistas, bajo una de las formas que se considera más apta de saneamiento financiero: aportes irrevocables para futuras suscripciones de capital;

f) posibilidad de transformar pasivos de naturaleza comercial o financiera, en las susodichas formas de "precapitalización" admitidas por la legislación societaria en vigor (RG 7/2015 de la IGJ).

Bajo los precitados escenarios resultará más que prudente que las valuaciones al cierre (de los activos principalmente), se ajusten con realismo a sus valores recuperables; y en lo concerniente a las deudas a sus costos de cancelación.

II.5.b. Situaciones que no deben afectar las valuaciones al cierre de ejercicio

Ejemplo 1

Variación en el tipo de cambio de la moneda extranjera, con motivo de devaluaciones dispuestas por las autoridades económicas nacionales y/o a impulso de los mercados.

Vale citar, a propósito de este caso como paradigmáticos ejemplos, nuestras crisis político-financieras acaecidas en enero de 2002 y al escribirse estas líneas el estallido imprevisible y disruptivo, de variables económicas macro: aumento de la cotización del dólar y simétrica devaluación de nuestro peso (estimada en un 20%); caída de los títulos argentinos en las bolsas del país y del exterior; alza consiguiente del riesgo país, durante agosto 2019.

Ejemplo 2

Variación en los precios de mercado de determinadas mercaderías y/o insumos a adquirir para: a) revender en su mismo estado; b) para procesar industrialmente y luego vender, como un nuevo producto; c) por integrar insumos o repuestos de servicios por prestar.

Ejemplo 3

Variación en las cotizaciones de valores mobiliarios: títulos públicos o privados; fondos comunes de inversión y semejantes.

Los tres casos precitados acaso pueden ofrecer ciertas dudas. En efecto, queremos ofrecerle al amable lector nuestra explicación del porqué creímos conveniente ubicarlos dentro de esta categoría.

En primer lugar, estas variaciones de precios no se vinculan con ninguna partida patrimonial —de activo o de pasivo— preexistente al cierre. En efecto, se trata de hechos desconectados contractual y

fácticamente de ellas; si bien no debe desconocerse que impactarán en decisiones ulteriores que tome la sociedad y una no menor: la distribución de resultados y/o la constitución de reservas.

El patrimonio o capital económico del ente continúa afectado al negocio y por todas dichas razones será necesaria su mención en las notas a los estados contables.

En segundo término, tampoco encontramos fundamento para tratarlos como resultados por tenencia, ya que partimos del supuesto que la variación del precio o cotización se ha producido durante el "lapso post-cierre" y no "al cierre".

A continuación, ejemplificamos situaciones —ni producidas, ni detectadas, ni imaginadas verosímilmente al cierre— que pudieran comprometer severamente la supervivencia de la empresa:

Ejemplo 4

Desvinculación imprevista; fallecimiento (infarto o accidente automovilístico o aéreo) de un importante socio (o CEO) que comandaba estratégica —y excluyentemente— la empresa o el núcleo principal del negocio.

Ejemplo 5

Pérdida de un importante cliente o proveedor que captaba la mayor parte de las ventas o la provisión de insumos o materias primas básicas y no se hubiesen desarrollado suficientes sustitutos como aconseja la prudencia en los negocios.

Ejemplo 6

La presentación en convocatoria de acreedores o procedimiento preventivo de crisis; o peor, quiebra con cese total de operaciones o muy poca actividad, de un cliente o proveedor.

Ejemplo 7

Ocurrencia de un siniestro —incendio y/o inundación y/u otra acción de un agente climático extremo— que ha afectado stocks de bienes de cambio: materias primas y/o insumos clave y/o productos terminados y, asimismo, un importante sector de máquinas; comprometiendo severamente tanto la producción como la comercialización de bienes.

Pese a existir pólizas de seguro que cubren satisfactoriamente los daños, la reposición de stocks y las reparaciones de los bienes de producción dañados como mínimo se estima demandará, hasta que se retome el ritmo de producción perdido, entre 4 y 6 meses.

Todo el comprometido escenario expuesto, como ya lo supondrá el amable lector, aplica tanto si le sucede a la empresa en cuestión, como a un cliente o proveedor importante, tal como lo hemos supuesto precedentemente. Es decir, su crisis se hace nuestra en la medida de la mayor o menor dependencia comercial o tecnológica que de ellos se tenga.

Ejemplo 8

Se presentan nuevos e importantes juicios y tanto si la empresa es parte actora como demandada y cualquiera sea el fuero o jurisdicción por el cual se instruya.

Naturalmente, frente a estas situaciones pueden perderse/ganarse recursos (activos) como surgir compromisos (pasivos) de cara al futuro, que el sistema contable aún no ha reconocido no obstante ser una situación aún contingente. En estos casos la nota a los estados contables debería describir claramente la situación y, en la medida que sea posible, consignar el importe y moneda estimado o al menos dentro de qué rango estaría contenido.

Ejemplo 9 (variado)

Se ha concretado una importante transacción —ya sea compra o venta— de bienes de uso; se ha adquirido un paquete accionario que confiere a la sociedad en cuestión influencia significativa o control sobre la sociedad emisora; se ha adquirido un intangible por el derecho de uso de un software que permite administrar eficientemente stocks de productos comercializables.

Ejemplo 10 (variado)

Decisión de emitir una nueva serie de acciones (capital); o de deuda mediante obligaciones negociables; o suscribir un contrato con los propios accionistas o con terceros para recibir un aporte de dinero bajo la forma jurídica de "aporte irrevocable para aplicar a futuras suscripciones de capital".

Así podrían seguir los ejemplos de vicisitudes o acontecimientos que tuviesen, por su naturaleza, aptitud para impactar en el patrimonio y las finanzas de la empresa.

Pero vale que insistamos para concluir este punto, que se trata en todos los casos —y esto es clave— de nuevas circunstancias o hechos que no pueden considerarse con principio de ejecución o devengo o con haber acontecido, durante el ejercicio (o anteriores en su caso) que se ha cerrado.

Ergo, no pueden modificarse sus cifras, aunque sí —ya que la gestión económica del ente continúa en marcha (salvo mención en contrario)— advertir mediante adecuada nota a los estados contables por emitirse el efecto de aquellas (y a los accionistas o socios los primeros); cuando entre otras operaciones posibles:

- se deba considerar una distribución y/o asignación de resultados; o
- una entidad financiera deba decidir la concesión o renovación de un préstamo; o
- una importante negociación comercial contempla financiación prolongada; o
- una nueva inversión de terceros interesados en ingresar en el negocio.

II.5.c. Situación especial de ciertos activos no corrientes. Una propuesta

La cuestión podría plantearse en los siguientes términos, centrándonos, para tal fin, en el cap. 5.11.2. de la RT17 "Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo los retirados del servicio").

Efectuada al cierre de ejercicio la medición conforme lo manda la norma de la RT17, 5.11.2.3. Medición contable de los bienes incluidos en la sección 5.11.2., y perfeccionada la venta de alguno(s) de los bienes allí contemplados durante el tramo de hechos posteriores, ¿podría atento el precio final efectivamente percibido por su venta autorizar —fundadamente, suficientemente— la corrección retroactiva de la valuación del activo en cuestión efectuada al cierre cualquiera sea su signo económico: ganancioso o perdidoso?

En nuestra modesta opinión sí; máxime si la fecha de la susodicha operación de venta es relativamente cercana a la fecha de cierre (pauta: no más allá de 60 días corridos); salvo que se hubiese valuado el activo en cuestión según lo establecido en un contrato específico que asegurase precio y este se hubiese aplicado pleno en la medición de cierre y, además dicho instrumento cumplido, perfeccionado, tal cual sus términos al concretarse luego la operación de venta.

Creemos, por lo tanto, que al tramo o período de HPC (hechos posteriores al cierre) debe conferírsele más protagonismo como válida prolongación del ejercicio cerrado; siempre y cuando existan las indispensables conexiones legales, contables y/o comerciales (realidad económica) con aquel.

Configuraría dicho período, entonces, una suerte de "devengamiento extendido" más allá del estricto corte temporal cuando ha fenecido el ejercicio; evitando así una rigidez que conspiraría contra un reconocimiento de valores contables y situaciones contractuales mucho más realista y representativa de los estados contables al cierre.

Para concluir el concepto y creo es pertinente recordarlo porque refuerza mi argumento, si no hay mención alguna expresa ni en las notas a los estados contables ni en el Informe del auditor (en el párrafo de énfasis para el caso), se trata de una "empresa en marcha proyectada al futuro".

Por supuesto que los diferenciales que deben ser reconocidos luego de dar consideración a los conceptos precedentes, deben ser recogidos en apropiadas cuentas dentro de la familia de "resultados por tenencia" a incluirse dentro del capítulo "Resultados Financieros y por Tenencia incluido el RECPAM". (Recomendamos —más allá de lo propuesto— presentar un anexo específico de este capítulo; desagregando convenientemente sus cuentas o partidas en originadas en activos y originadas en pasivos; y no utilizar el Cuadro de Gastos Ordinarios del art. 64, apart. I, inc. b] de la LGS).

III. Modificación de la información (resultados) de ejercicios anteriores

III.1. Introducción

El capítulo que estamos por abordar presenta una auténtica singularidad contable: en efecto, nada menos que modificar retroactivamente resultados ya determinados que han formado parte de estados contables aprobados y publicados por un ente; incluso decisiones asamblearias concluidas con consecuencias patrimoniales.

Como se comprenderá, se está frente a una operación contable atípica, de excepción que, antes de procesarse, debe someterse a un cuidadoso análisis en el que debe prevalecer un criterio esencialmente restrictivo.

La cuenta encargada de llevar a cabo tales operaciones se denomina "Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores" y el acrónimo mediante el cual se la suele invocar es: "AREA". Vale destacar que pertenece a la familia de las cuentas del Patrimonio Neto y regulando —según su signo— al sub-capítulo de Resultados No asignados.

III.2. Normas profesionales

Las normas profesionales que establecen su aplicación dicen textualmente: (advertimos al lector que, luego de su atenta lectura y antes de su aplicación a una situación concreta, será indispensable jugar armónicamente con sus respectivos contenidos). Veamos:

Resolución técnica 8; Normas Generales de Exposición Contable. Caps. II, F, y Cap. VII, B, 14.

"Cuando por aplicación de las normas del punto 4.10. (Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores) de la segunda parte de la resolución técnica 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general) se computen ajustes de ejercicios anteriores:

a) Deberá exponerse su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución del patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujo de efectivo.

b) Deberán adecuarse las cifras correspondientes al (o los) período(s) precedente(s) que se incluyan como información comparativa.

Cuando las modificaciones no se originen en resultados de ejercicios anteriores, sino que obedezcan a la forma de presentación o a la clasificación de las partidas de los estados contables, también se adecuarán los importes correspondientes a la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa.

Cada vez que exista modificación de la información de ejercicios anteriores deberá exponerse:

a) Naturaleza de la modificación;

b) El importe de cada partida o grupo de partidas que se han adecuado; y

c) El motivo de la modificación.

Cuando sea impracticable determinar los efectos del cambio de una norma o criterio contable o de la corrección de un error sobre la información comparativa para uno o más períodos anteriores para los que se presente información, la entidad modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que la modificación retroactiva sea practicable, que podría ser el período corriente, y efectuará el correspondiente ajuste de los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto que se vea afectado para ese período.

La aplicación retroactiva a un período anterior será impracticable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado de tal aplicación retroactiva sobre los saldos del estado de situación patrimonial tanto al inicio como al cierre de ese período".

Toda adecuación de la información comparativa correspondiente al (o a los) período(s) precedente(s) no afecta a los estados contables correspondientes a ese (o a esos) período (s) originalmente emitidos, ni a las decisiones tomadas en base él (o a ellos).

Resolución técnica 17; Desarrollo de cuestiones de aplicación general; Sección 4, Medición contable en general, norma 4.10., Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores"Estas modificaciones se practican con motivo de:

a) Correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores; o

b) La aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en la sección 8.2. (Excepciones) y en la sección 5.11.1.1.2 (modelo de revaluación s/ RT31) (1).

En ambos casos se corregirá la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del período.

No se computarán modificaciones a resultados de ejercicios anteriores cuando:

a) Cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio que no estaban disponibles al momento de la emisión de los estados contables correspondientes a dichos ejercicios;

b) Cambien las condiciones preexistentes u ocurran situaciones que en sustancia son claramente diferentes de lo acaecido anteriormente.

III.3. Recapitulación comentada y ejemplificada para fijar conocimientos

De las disposiciones transcritas se desprende que dos son las posibles circunstancias (excluyentes de otras que no sean estas), que admiten emplear apropiadamente la cuenta "Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores" (en adelante, AREA):

a) Detección de un error (de cómputo; de concepto o de insuficiente apreciación o estudio de una situación compleja que lo meritaba); o

b) Puesta en vigor con aplicación en el presente ejercicio, de una norma profesional que implante un criterio de medición diferente del que se venía aplicando hasta el cierre del ejercicio anterior (salvo que la propia norma disponga una excepción a este criterio).

En el caso de la detección de errores (a los que le conferimos sentido amplio y siempre mediando buena fe pues de lo contrario sería dolo), resulta de suma importancia tener presente que la cuenta AREA solo podrá emplearse con propiedad, toda vez que pueda comprobarse o demostrarse objetivamente que, al momento o en los momentos anteriores en que correspondió evaluar o apreciar la situación para medirla, existían y estaban razonablemente disponibles y al alcance del evaluador, elementos de juicio válidos y suficientes (en términos que emplearía un auditor), como para computar y exponer adecuadamente la partida, cuenta o rubro en cuestión.

Para completar el predicho concepto y ahora a contrario sensu: si no se pudiere probar fundadamente lo antedicho; esto es que no hubieran existido señales o evidencias de lo ulteriormente acaecido, o hubiera sido razonablemente imposible su puesta en evidencia o predicción; se trataría ciertamente de un hecho nuevo, sin conexión alguna o preexistencia anterior; ergo devengado en el ejercicio en que fuera detectado el hecho o situación o, acaso, un escenario emergente digno de considerar por su potencial riesgo de cara al futuro.

Apelaremos a un caso con dos alternativas: a y b, con modesta pretensión de paradigma para otros semejantes:

Ejemplo a.

Si una estimación o apreciación oportunamente realizada al cierre de un ejercicio anterior (supóngase una contingencia por un importante juicio en el fuero civil), resultó finalmente sub-estimada al conocerse el fallo del tribunal de alzada (de difícil éxito de apelarse); a causa —al estudiarse los antecedentes— de manifiesta negligencia o acaso error no justificable de los asesores legales de la empresa; y ¡para colmo no detectada por la auditoría externa!; la diferencia resultante entre aquella estimación a fin de ejercicio y la suma intimada a pagar ahora por la Justicia, debe imputarse incuestionablemente a la cuenta: "AREA".

Ejemplo b.

Si inversamente a lo planteado en la situación anterior, y luego de un análisis serio y exhaustivo, se determina que no podían haberse conocido razonablemente elementos, señales o indicios de una situación judicial muy difícil de defender; cabría concluir que se trata de un nuevo escenario que, en su momento, resultó muy difícil de valorar cabalmente.

Por consiguiente, corresponde ajustar y contabilizar el plus necesario —con cargo a los resultados del período en el que se conoció el pronunciamiento judicial definitivo— con contrapartida para llevarla al nivel que deberá abonarse la cuenta de pasivo contingente: "Previsión para juicios en curso" u otra, transfiriendo el saldo si se desea llevar por separado los juicios concluidos o también una cuenta de pasivo cierto y no más contingente.

Nos ha parecido necesario complementar el caso antes planteado y su posible doble enfoque, con otras prescripciones normativas ya precitadas e importantes. Recordemos:

La RT 17, punto 10.4.b), nos dice que corresponderá el ajuste retroactivo —y pertinente empleo de la cuenta AREA— toda vez que una norma profesional disponga la aplicación de un criterio de medición distinto del que se utilizaba en el ejercicio anterior, con las excepciones que allí se contemplan, citando a la RT 8, Sección 8.2. (Excepciones) y la propia RT 17, sección 5.11.1.1.2 (modelo de revaluación).

Por otra parte, independientemente de la normativa profesional precitada, una empresa que ha decidido revaluar técnicamente sus bienes de uso deberá emplear el régimen contable de ajuste retroactivo empleando la cuenta AREA; ya que tal revaluación supone un cambio relevante de medición de activos y patrimonio neto entre ejercicios, a saber: pasar de costo histórico a costo de reposición, con el

consiguiente impacto en las depreciaciones acumuladas y natural contraparte en los costos y gastos del ejercicio en el que se adoptó la decisión y por supuesto para ejercicios futuros.

La cuenta que nos ocupa —AREA— tendrá en todos estos casos (u otros donde haya que corregir partidas de activo, pasivo o flujo de efectivo), la importante función de armonizar y uniformar, las mediciones y exposición de estos bienes entre los ejercicios anterior y el presente; quedando empalmadas y homogeneizadas así las mediciones y por consiguiente el cómputo de resultados entre ejercicios bajo los mismos parámetros.

No obstante lo expuesto, aún nos queda algo por decir respecto de esta cuenta. Creemos vale señalarlo:

Operando dentro del lapso de "hechos posteriores", pueden presentarse casos en los que sea necesario emplear la cuenta AREA. Veamos el siguiente ejemplo.

Ejemplo c.

Concluye un juicio con sentencia negativa para la firma cuyos abogados consideran inconducente apelar. Por consiguiente, debe depositarse en breve, un importe sustancialmente superior al oportunamente provisionado (por causas que a nuestros fines no interesan), aunque sí importan los siguientes momentos de tiempo clave: origen de la demanda: julio de 2016; cierre del ejercicio que se trata: 31/12/2018; notificación de la sentencia: marzo de 2019, en pleno curso del lapso de hechos posteriores donde se evidencia una estimación errónea de un hecho incierto.

Vistos los hechos, el ajuste —con débito AREA y crédito la correspondiente cuenta de previsión por el diferencial entre lo provisionado al 31/12/2016 y el monto de la sentencia conocida en marzo de 2019— deberá contabilizarse al 31/12/2018 y mostrarse en el estado de evolución del patrimonio neto correspondiente al ejercicio 2018, restando del capítulo de Resultados No Asignados en la línea inmediatamente inferior al saldo que se arrastra del ejercicio cerrado al 31/12/2017 acompañando la expresión "Modificación del saldo (Nota ...). [Ver RT 9, Modelo SA, EEPN]. La nota remite a la información complementaria de los estados contables y está destinada a explicar con claridad cuál ha sido la causa de este atípico ajuste y deberá incluirse en la primera parte de dicha sección. "Notas a los Estados Contables".

Para no quedarnos con el único caso ejemplificado de la contingencia mal estimada en su momento, remitimos mentalmente al lector a otras situaciones de distinta naturaleza que también necesitarán ajuste retroactivo vía la cuenta AREA, y que pueden ser detectadas (aunque no necesariamente) durante este período de HP.

Por ejemplo: a) depreciación omitida a un rodado nuevo y puesto en marcha inmediatamente en el ejercicio; b) en el mismo caso del rodado, mal calculada la depreciación; c) propiedad de inversión valuada a valores netos de realización, cuando no existían las condiciones establecidas por la RT 17, punto 5.11.2.3.: mercado efectivo; contrato que hubiera asegurado la venta y el precio.

IV. La auditoría externa frente a los hechos posteriores, y modificación de resultados de ejercicios anteriores

IV.1. Introducción

Durante el período que estudiamos, la auditoría externa estará abocada a desarrollar y completar procedimientos respecto del ejercicio por el cual ella ha sido contratada con el fin de emitir, luego de concluida su tarea, el informe profesional denominado "Informe del Auditor Independiente".

Ahora bien, no deberá escapar al conocimiento y criterio profesional del auditor, que durante este tiempo post-cierre pueden presentarse hechos o resolverse situaciones que den lugar al tratamiento que exigen las normas legales y profesionales en vigor, y considerar a tal fin si la firma las ha contemplado razonablemente o no respecto el cierre de ejercicio bajo su auditoría.

Pasaremos revista, a continuación, a la metodología que consideramos deberá observar el auditor enfocando siempre el período de hechos posteriores:

IV.2. Principales afirmaciones a validar

Integridad, medición y exposición son las afirmaciones que consideramos que el auditor deberá tener muy presente, máxime aquellas que no originan modificaciones al cierre de ejercicio y que requieren más texto que fundamente claramente lo sucedido.

IV.3. Principales factores de riesgo

Consideramos que el factor de riesgo más relevante es el de no detección por parte del auditor de hechos o circunstancias significativas que, de haberlas conocido, su actitud hubiese sido considerar el adecuado tratamiento contable de parte del ente, y si así no hubiera sido y de persistir la dirección o la gerencia en no modificar lo observado, tomar la salvedad correspondiente en su informe (Opinión modificada - S/ RT 37).

Por lo dicho entonces, el auditor debe estar muy atento a todo lo que pueda acontecer durante este período; e implementar todos los procedimientos que considere oportunos para cubrir satisfactoriamente dicho tiempo.

Parece oportuno recordar cuándo finaliza la exposición al riesgo que estamos tratando. La respuesta es: cuando el auditor da por terminada la tarea de campo en la sede del cliente, emitiendo y fechando su informe profesional (informe del auditor independiente).

Advertimos que lo dicho no equivale a que el profesional quede eximido por tal circunstancia de toda ulterior responsabilidad profesional. En efecto, su informe puede ser impugnado por terceros que se consideren perjudicados con posterioridad a su emisión alegando, por ejemplo: falta de independencia; falsedad del informe; etcétera. Llegada esta lamentable circunstancia, convendrá solicitar el asesoramiento de un buen letrado que conozca los pormenores del desempeño de un contador público en función de auditor.

Vale traer a colación por su importancia y atinencia al tema, los siguientes conceptos contenidos en la RT 37, Capítulo III, "Normas de Auditoría", "A", ii, "Normas sobre informes" puntos 37 a 39 inclusive.

- Lugar y fecha de emisión del informe.
- Lugar de emisión.

Es la jurisdicción donde el profesional contador está matriculado y ejerce; y constituye el fuero de atracción natural a todos los efectos jurisdiccionales relacionados con el ejercicio de la profesión.

- Fecha de emisión.

Debe expresarse lugar, día, mes y año. Es la fecha en la que el contador da por concluido su trabajo de auditoría. Es un dato sumamente importante pues limita su responsabilidad en cuanto al conocimiento de hechos posteriores. Aclaremos: los acaecidos luego de la fecha de su informe que pudieran tener influencia significativa sobre los estados contables auditados, a saber:

- Que tengan influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de los estados contables auditados; o
- Que no tengan la influencia precitada, pero que deban incluirse en nota a los estados contables porque se considera que afectan la situación futura del ente.

La norma aclara algo que debe ser de indispensable prudencia y cuidado de parte del profesional: que la fecha emisión del informe de auditoría no sea anterior a fecha en la que haya concluido la obtención de todos los elementos de juicio válidos y suficientes incluso los denominados procedimientos alternativos—que hayan surgido de necesaria ejecución; sin olvidar uno que sin duda remata y perfecciona la tarea—: la obtención de la Carta de la Dirección, que deberá tener fecha igual o anterior a la del informe del auditor.

IV.4. Posibles escenarios post-cierre

Sin perjuicio de lo ya señalado respecto los factores de riesgo que pueden afectar la opinión del auditor durante este tiempo post-cierre, resta que ilustremos para completar el tema los posibles contextos o escenarios que pueden presentarse:

Escenario 1

Hechos detectados después de la fecha del informe del auditor, pero antes de la fecha en que los estados contables sean emitidos. Recordar que se considera emisión a la conformidad otorgada al juego completo de estados contables por los administradores del ente para que sean elevados a la aprobación de los accionistas o socios cuando se celebre la Asamblea Anual Ordinaria (en rigor se trata del Acta de Directorio por la que se convoca a dicho acto).

Debe quedar claro que el auditor no tiene la obligación de estar atento o de continuar practicando nuevos procedimientos de auditoría una vez que cerró y fechó su informe.

Esto tiene lógica y es totalmente razonable y sensato. Es decir, su responsabilidad respecto del período

durante el cual tuvo la obligación de detectar desvíos en algún momento debe cesar; no puede prolongarse indefinidamente. Y el susodicho cese ocurre cuando fecha y firma su pronunciamiento profesional.

Entonces son los administradores y/o socios quienes deben de informar al auditor de toda vicisitud —relevante y grave— que haya afectado a la sociedad, a fin de que él junto a la ellos, evalúen si existe mérito para corregir los estados contables preparados y emitir un nuevo informe que reemplace al anterior.

De concluir el auditor que hay mérito para que los estados contables sean corregidos y los administradores o socios lo aceptan, no hay complicación mayor, se está a tiempo; aunque el auditor deberá extender procedimientos sobre las adecuaciones que realice la empresa y ver cómo quedan los estados contables reformulados, evaluando si mantiene o no la opinión no modificada; incluyendo —indispensable— un párrafo de otras cuestiones y evaluando si corresponde de énfasis.

En vez, si no hay acuerdo con la dirección y/o socios y no se aceptan las modificaciones que propone el auditor se incluyan en la contabilidad y los estados contables definitivos, este deberá considerar si su nuevo informe lo emitirá con opinión modificada, a saber: favorable con salvedades, adversa, o abstenida; y por cierto el susodicho párrafo de otras cuestiones, incluso contemplando si vale un párrafo de énfasis ilustrativo o aclaratorio.

Escenario 2

Hechos detectados después de que los estados contables fueron dictaminados por el auditor y emitidos por la dirección; aunque aún no aprobados por la Asamblea Ordinaria de Accionistas o socios.

Vale aquí lo comentado para la situación precedente, tampoco el auditor tiene obligación de realizar acción alguna sobre los estados contables, máxime ya emitidos.

Sin embargo —y lo que diremos vale tanto para el escenario 1 anterior como para el presente— si por alguna circunstancia —fortuita o no— el auditor tomase conocimiento de un hecho perteneciente al período que abarcó su auditoría (incluso hechos posteriores), y considera que de haberlo conocido oportunamente hubiera modificado la opinión de su informe; deberá estudiar la posibilidad —conversando con los dueños y/o directivos— de modificarlo y, en su caso, emitirlo con la naturaleza de opinión que entienda corresponde incluyendo tal como antes se dijo para el escenario 1 el indispensable párrafo de otras cuestiones y en su caso el de énfasis.

En nuestra opinión, en los dos casos precedentes la fecha del nuevo informe de auditoría debería ser coincidente con la del Acta de Directorio ad hoc de los administradores o socios, decidiendo la emisión definitiva de los estados contables corregidos o no.

En este último caso, deberán reflexionarse y fundamentarse muy sólidamente las causas de negarse a modificar los estados contables, atento las consecuencias —suponemos que tales funcionarios o dueños serán conscientes de ello— del impacto negativo que seguramente tendrá en el informe del auditor actuante.

Escenario 3

Por último, si bien resulta anómalo e inaudito, aunque no imposible, que luego de que la asamblea ordinaria de accionistas o socios haya aprobado los estados contables y estos se encuentren en circulación (entregados a bancos, proveedores, otros entes de crédito, entes de control), surgiesen —detectadas no importa por quien— circunstancias atribuibles al ejercicio ya concluido (o anteriores) que modificaran significativamente la situación patrimonial y financiera de la sociedad.

Debería estudiarse detenidamente el tema con la gerencia y/o dueños y el auditor que fuera actuante, y necesariamente —opinamos, con abogados especializados en derecho societario (o el mismo asesor legal de la empresa)— decidir si hay mérito o no para modificar los estados contables emitidos.

En estos singulares —y en nuestra experiencia raros casos— deberían retirarse los estados contables argumentando adecuadamente frente a los ejemplificados poseedores de ellos, las circunstancias por las que así se procede.

Por otra parte, luego de corregido el error u omisión —incluidos párrafos de otras cuestiones y/o de énfasis—, dictaminarlos nuevamente el auditor originalmente interviniente (u otro designado que lo hubiese reemplazado), y los administradores volverlos a emitir, se debería convocar a una nueva asamblea ordinaria de accionistas —ad hoc— para su reconsideración y aprobación definitiva.

Si bien para este complejo e indeseable escenario la solución que hemos descripto sería el curso más sensato y lógico, no debemos descartar que la gerencia o los administradores o acaso los titulares del capital (accionistas o socios) piensen de otra manera.

Hemos acudido para describir esta extrema situación a la NIA 560 - Hechos Posteriores al Cierre. Transcribimos:

"Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref. apart. 17).

A18. Cuando el auditor considere que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no han adoptado las medidas necesarias para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros anteriormente publicados por la entidad, a pesar que el auditor les haya notificado previamente su intención de prevenir esa circunstancia, la actuación del auditor dependerá de sus derechos y obligaciones legales. Por consiguiente, el contador puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico" (2).

IV.5. Controles clave (o importantes) que deben existir implantados y que el auditor debe comprobar que funcionen en esta etapa post-cierre

En realidad, todos los controles clave que existen instalados en los distintos sistemas, deben continuar activos y ser conscientes de ello sus ejecutores: directivos y/o gerentes y/o contadores y/o jefes y/o responsables operativos de línea en su caso, de que los hechos o circunstancias que se produzcan durante este lapso post-cierre de los estados contables deben ser puestos de relieve de inmediato y considerados no solo por las autoridades societarias a todo efecto, sino al auditor externo aún actuante.

Lo peor que puede suceder es ignorar tales circunstancias o, conocidas, no darles el tratamiento que corresponde desde el punto de vista legal, societario y contable. Y no hablamos de siniestros que por lo general son evidentes y obligan a tomar decisiones cruciales; sino vicisitudes en la vida societaria como ser: una combinación de negocios (compra o venta de un importante paquete accionario); anuncio de un plan para cerrar una planta productiva o suprimir un división de negocios; inicio de un litigio significativo; aceptación de otorgar garantías o avales a terceros por importes significativos; obtención de un importante préstamo con una entidad internacional: acogerse a una moratoria previsional o fiscal, etcétera.

IV.6. Enfoque de auditoría

Debe predominar el sustantivo (o encaminado a obtener "evidencias o elementos duros e inobjetable"); sin perjuicio de implementar procedimientos sobre los controles durante este período post-cierre, a fin de evaluar si los hay instalados con capacidad de detectar y procesar adecuadamente estas circunstancias tal como se lo expuso en el punto anterior.

IV.7. Procedimientos de auditoría aplicables

Resulta importante recordar la siguiente prescripción que contiene la RT37 en su norma III, B, 2.5. (que se refiere en general a los procedimientos de auditoría), penúltimo párrafo:

Transcribimos: "Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables objeto de auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos".

La norma transcripta es ilustrativa en cuanto a que no existen procedimientos especiales de aplicación durante la revisión de los hechos posteriores; sino que son los mismos aplicados para el ejercicio cerrado, que deben extenderse a dicho período en la medida que se los considere necesarios; sin embargo, con algunas particularidades:

Veamos algunos ejemplos de lo dicho:

- En las circulares a los abogados, debería solicitárseles que mantengan contacto con los auditores —durante el lapso que se estime durará la auditoría hasta que se emita y feche el informe—, a fin de enterarles de cualquier circunstancia o hecho significativo de los juicios en curso o nuevas demandas o acciones legales que se inicien.

- Otra alternativa de consulta a los abogados es solicitarles, promediando ya la tarea de los auditores, que actualicen los informes recibidos respecto de la situación al cierre de ejercicio si es que se hubieran producido hechos nuevos de carácter relevante.

- Mantener nuevas entrevistas con los propietarios o principales directivos, con el fin de indagarles

sobre toda circunstancia importante que pueda ser pertinente considerar en el juego de estados contables en preparación. Por otra parte, estos encuentros suelen ser muy útiles por cuanto —naturalmente para quienes actúan de buena fe— operan como ayuda memoria.

- Como alternativa o complemento respecto de la entrevista precitada, solicitar sea extendida la Carta de Gerencia (o de la Dirección), con fecha igual o anterior a la que llevará el Informe del Auditor (recordar, nunca posterior a esta).

- Repasar el Libro de Actas de Directorio, donde tendría que haberse consignado toda circunstancia relevante —acaecida durante el lapso de HP— que pudiera ser pertinente y de interés evaluar por el auditor a todo efecto, incluso llegar a afectar su informe.

- Volver a consultar o repasar toda circunstancia importante que a la fecha de cierre de ejercicio hubiera quedado pendiente de resolución, por ejemplo:

a. Deudores morosos que hubieran cancelado sus deudas o, por el contrario, experimentasen (a juicio de la gerencia financiera) síntomas de manifiesta insolvencia, o se declarasen en convocatoria o soliciten abrir un procedimiento de crisis;

b. Reclamamos a compañías de seguro que aún no hubiesen contestado la circular de auditoría o que hubiesen ingresado en etapa litigiosa;

c. Aumentos de capital por nuevas suscripciones o capitalización de deudas de la sociedad pendientes de autorización por el organismo de control; aportes irrevocables recibidos pendientes de consideración por la asamblea de accionistas o socios;

d. Estar atento —más allá de lo estrictamente procedimental— a toda señal o síntoma de que la sociedad pueda tener en el futuro inmediato (pauta: próximos 12 meses problemas de marcha como ser: persistentes flujos de caja o rentabilidad negativos; alto endeudamiento y dificultad para cancelar o renovar los compromisos; pérdida de uno o más clientes importantes; etcétera.

V. Bibliografía

Ley General de Sociedades (19.550) y modificatorias; nuevo título dispuesto por la ley 26.994 del 08/10/2014; art. 65, apart. 1º, inc. f).

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

RT 8; cap. III, Sección G.; cap. IV, Sección B; cap. V Sección B; cap. VI, Sección C; cap. VII, Sección B, Sub-sección B.15. a / b.

Resolución técnica 17, Secciones 4.9. y 4.10.-

Consejo de Normas de Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés); "NIIF para las PYMES", Librería O. D. Buyatti, Buenos Aires, mayo de 2011, versión en castellano 2009, Sección 32.

IFAC / FACPCE, "Normas Internacionales de Auditoría", versión oficial en español; "Norma Internacional de Auditoría 560 - Hechos Posteriores al Cierre", Librería O. D. Buyatti, Buenos Aires, febrero de 2012.

(1) Aclaración del autor: La susodicha excepción alude al punto 8.2.1. —Comparaciones con valores recuperables— que dice así: "No se corregirán los saldos al comienzo del primer ejercicio de aplicación de esta resolución técnica por los cambios de criterios contables requeridos en la sección 4.4. (Comparaciones con valores recuperables)".

(2) Sin perjuicio de esta sabia recomendación, será oportuno —caso primariamente— que el profesional recurra al Consejo Profesional donde esté matriculado en procura de un asesoramiento y/u orientación integral. (N. del A).

© Thomson Reuters