

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

XXXI Jornadas Universitarias de Contabilidad
UNIVERSIDAD NACIONAL DE CATAMARCA

20, 21 y 22 de octubre de 2010.

ÁREA: Técnica

TEMA: Teoría Contable - Presentación de la Información Contable. Aspectos Particulares.

AJUSTES DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: PROTAGONISTAS DE LA ÚLTIMA DÉCADA

Autores:

C.P. Gustavo R. Rondi, Profesor Titular- 18 años de antigüedad docente

C.P. Maria del Carmen Casal Profesora adjunta – 22 años antigüedad docente

Melisa Gómez Auxiliar docente - 2 años de antigüedad docente

Universidad Nacional de Mar del Plata
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Mar del Plata, septiembre de 2010.

1. Introducción

Los estados contables deben proveer información sobre el patrimonio del ente emisor y su evolución en el período que abarcan, para que sea utilizada por quienes toman decisiones económicas. Dichos estados incluyen información sobre las causas del resultado devengado en el período, la cual será empleada, entre otros usos, para evaluar la gestión de los administradores, predecir los resultados futuros, comparar el desempeño del emisor con el de otros, tomar decisiones societarias sobre distribución de dividendos y determinación de remuneraciones de los órganos de administración, y como base para determinaciones impositivas. En ocasiones el resultado que se ha informado por un período es modificado en períodos posteriores, mediante el reconocimiento de ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

Este trabajo tiene por objeto abordar de manera integral los denominados ajustes de resultados de ejercicios anteriores. Nos proponemos analizar la relevancia que reviste el adecuado tratamiento de dichos ajustes, desde los aspectos normativos y doctrinarios y reflexionando sobre las repercusiones jurídicas y económicas que su reconocimiento puede originar.

El recorrido comienza con una introducción a los conceptos contables básicos que deben considerarse al determinar el resultado de un período, base fundamental del análisis que nos ocupa. A partir de allí, nos adentraremos en la definición de los ajustes a los resultados de períodos anteriores y en la identificación de sus causas y circunstancias bajo las cuales pueden presentarse.

A continuación, analizaremos las normas contables nacionales e internacionales que rigen en la materia, analizando y comparando el enfoque que cada una de ellas adopta en cuanto su tratamiento contable y exposición. Por otra parte, analizaremos las posturas normativas que refieren a la imposibilidad de practicar tales ajustes.

Para finalizar, plantearemos la vinculación que los hechos posteriores al cierre del ejercicio pueden tener con los ajustes de resultados de ejercicios anteriores y concluiremos con el análisis de las consecuencias prácticas que pueden derivarse de su reconocimiento, con el objeto de arribar al propósito inicialmente planteado.

2. Objetivo de los estados contables y resultado del ejercicio

Para comenzar con el análisis propuesto, tomamos como punto de partida a la definición del objetivo de los estados contables según Santiago Lazzati:

“El objetivo de los estados contables es brindar a sus usuarios información objetiva sobre la riqueza actual de la empresa y su evolución habida durante el último período (o últimos), con la finalidad de que ellos puedan tomar debidamente las decisiones que les competen”¹

La evolución de la riqueza se muestra habitualmente a través de dos estados contables básicos, el de resultados y el de evolución del patrimonio neto. En el primero se exponen las causas del resultado atribuible al período, mediante la presentación de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas devengados en el mismo, mientras que en el segundo se exponen las otras causas de cambios en la riqueza del ente,

¹ **Lazzati, Santiago C.**, *El objetivo de los Estados Contables*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1974, pág.20.

principalmente por aportes y retiros de los propietarios, aunque también puede incluir ciertos resultados que no pasaron por el estado de resultados, como veremos mas adelante.

En general, hay consenso en considerar que en un período determinado hay ganancia en la medida que se haya producido un aumento en el patrimonio originariamente considerado por causas no imputables a transacciones con los propietarios, y pérdida en caso contrario. Lazzati cita en su texto a Kenneth Mac Neal para definir: *“Una ganancia es un incremento en la riqueza neta, así como una pérdida es una disminución en la riqueza neta.”*². Ostengo señala que *“Los resultados son excedentes o disminuciones respecto a determinado capital financiero a mantener, neto de financiación propia externa y que miden el comportamiento económico del ente, a través de un valor único (ganancia o pérdida), que surge de la diferencia entre ingresos y egresos acumulados, ambos referidos a un mismo período de tiempo”*³

Por ende, toda variación del patrimonio que no este originada en transacciones con los propietarios, implicará un reconocimiento de resultados en aquellos períodos en los cuales se produce su devengamiento, entendiéndose, entonces que los resultados deben contabilizarse en los períodos en que se generan, independientemente del movimiento de fondos que estos impliquen. Para poder definir en qué período se ha generado un resultado debemos recurrir al reconocimiento de su hecho generador y a partir del mismo definir el período al cual compete el resultado, en la medida que pueda llevarse a cabo una medición confiable de éste.

Sobre el tema la Resolución Técnica (RT) 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) establece que: *“...la cuantía del patrimonio neto de un ente varia como consecuencia de:*

- a) *transacciones con los propietarios*
- b) *resultado de un período, que es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de:*
 - 1) *flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas;*
 - 2) *los impuestos que gravan las ganancias finales;*
 - 3) *en los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes (si los hubiere) sobre los resultados de las sociedades controladas;*

*El resultado del período se denomina ganancia o superávit si aumenta el patrimonio y pérdida o déficit en caso contrario.”*⁴

La Resolución Técnica (RT) 17 de la FACPCE específicamente establece que: *“Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados.”*⁵

² **Lazzati, Santiago C.**, *El objetivo de los Estados Contables*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1974, pág.35.

³ **Ostengo Héctor C.**, *El modelo contable*, Ediciones El Graduado, 2003, pág.17.

⁴ **Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE):** Resoluciones Técnicas 16, Marco Conceptual de las normas contables profesionales, Segunda Parte, punto 4, acápite 4.2.

⁵ **Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE):** Resoluciones Técnicas 17, Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, sección 2.2.

Fowler Newton señala que “los flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas pueden originarse en:

- a) *transacciones con terceros (excepto propietarios, cuando actúan como tales), como las ventas de mercaderías y servicios;*
- b) *hechos internos, como la obtención de una cosecha;*
- c) *cambios de precios y otros hechos del contexto.*⁶

Sin embargo, como hemos comentado al inicio, no todos los resultados generados en un determinado período se exponen en el estado de resultados del mismo:

a) algunos porque determinadas normas contables prevén que reciban un tratamiento especial, y se expongan como resultados diferidos en el estado de evolución del patrimonio neto, sin pasar por el estado de resultados hasta que por aplicación de dichas normas deban incluirse en el estado de resultados de un período posterior al de su devengamiento;

b) otros porque, si bien se originaron en un período, se reconocen en otro posterior, mediante ajustes a los resultados acumulados al inicio.

Con respecto a los resultados diferidos, nos parece oportuno recordar que la NIC 1 de las IASB contempla la presentación de un estado de resultados integral que exponga todos los resultados devengados en el ejercicio, incluyendo los resultados diferidos en el mismo⁷.

Pasando a los ajustes de resultados de ejercicios anteriores, Pahlen Acuña y otros señalan que “*existen otras ganancias y pérdidas, que se reconocen contablemente en períodos distintos de aquellos en que se devengaron y que deben exponerse en otro estado, que puede denominarse, como en la República Argentina, estado de evolución del patrimonio neto, corrigiendo en más o en menos los resultados no asignados al inicio del ejercicio*”⁸. Resaltamos la circunstancia de que no se exponen en el estado de resultados del período en el cual se devengaron, estado que luego fue considerado por el órgano volitivo del ente, tomando decisiones con efectos patrimoniales en base a un resultado que no fue medido adecuadamente, tales como la aprobación de distribución de resultados y la fijación de la remuneración de los administradores. Asimismo, otros usuarios también pueden haber tomado decisiones basadas en dichos estados contables, que no hubieran tomado si en los mismos se hubieran expuesto el patrimonio y resultados adecuadamente medidos de acuerdo con los criterios contables aplicados.

3. Causas que dan origen al reconocimiento de ajustes de ejercicios anteriores

Como hemos venido señalando, el resultado de un período surge por la diferencia entre el patrimonio al inicio y al final de ese período sin tener en cuenta aportes y retiros de los propietarios. Sin embargo, es posible que se hayan producido errores en la medición del patrimonio inicial, o bien se cambie el criterio de su medición contable. A fin de que estas circunstancias no deriven en una distorsión en la medición del

⁶ Fowler Newton Enrique, *Cuestiones Contables Fundamentales*, Buenos Aires, La Ley, 2004, pág.121.

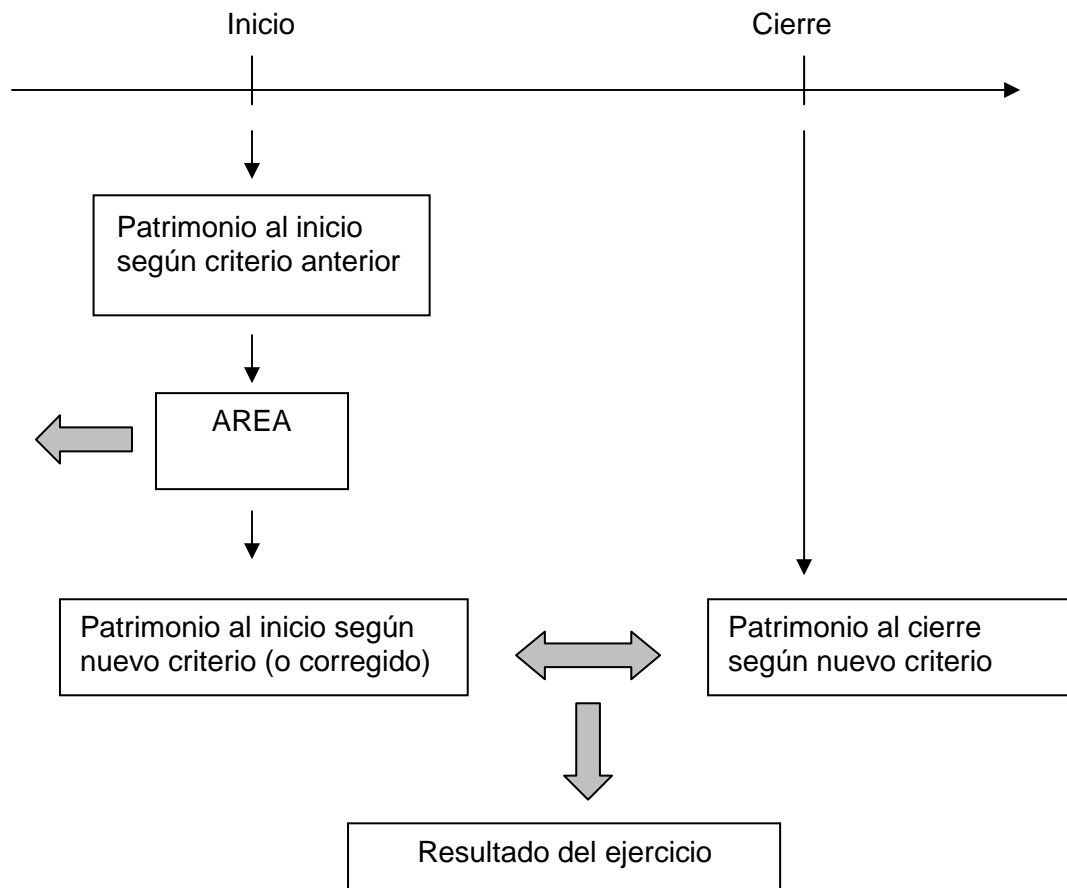
⁷ Para ampliar sobre este tema puede consultarse: Casal, María del Carmen y Maestromey, Marcelina, *Reconocimiento y exposición de los resultados diferidos en los estados contables básicos*, trabajo presentado en las XXX Jornadas Universitarias de Contabilidad, Salta, octubre de 2009.

⁸ Pahlen Acuña Ricardo J.M. (Director) y otros, *Contabilidad pasado, presente y futuro*, Ed.La Ley, 2009, pág.207.

resultado del período, se hace necesario corregir la medición del patrimonio inicial, computando o reconociendo un ajuste de resultados de ejercicios anteriores.

Ampliando lo expuesto en el párrafo anterior, debemos mencionar que la mayor parte de la doctrina considera que debe reconocerse un ajuste a los resultados de ejercicios anteriores cuando:

- a) resulta necesario **corregir errores u omisiones** en los cuales se haya incurrido en la medición del patrimonio al cierre de un ejercicio anterior (o más de uno) motivo por el cual los resultados determinados en dicho(s) ejercicio(s) fueron incorrectos, como por ejemplo cuando en un ejercicio la depreciación de un bien de uso fue registrada en menos del valor que hubiera correspondido de acuerdo al método de depreciación aplicado ; o
- b) se decide un **cambio en el criterio contable** empleado para medir el patrimonio, por lo cual resulta ser necesario homogeneizar los criterios de medición del patrimonio al inicio y al cierre del ejercicio a fin de determinar correctamente el resultado imputable a cada período. Por ejemplo, por disposición de una norma contable, se cambia el criterio de medición de los efectos contables del impuesto a las ganancias, pasando del método de lo determinado al método del impuesto diferido.



De esta manera el resultado del ejercicio surge de la comparación de patrimonios medidos con criterios homogéneos. Al mismo tiempo, los resultados reconocidos en el ejercicio, pero devengados en ejercicios anteriores, se computarán y expondrán como un ajuste a los resultados acumulados al inicio. Ello implica el respeto al principio de devengado y a la definición de resultado del ejercicio que anteriormente expusimos.

Por otra parte frente a casos de corrección de estimaciones practicadas al cierre de un ejercicio, deberá primeramente considerarse si:

- dicho cambio de estimación proviene de nuevas evidencias no disponibles al momento de preparación de los estados contables, habiéndose oportunamente procedido a un análisis exhaustivo y racional de los elementos de juicio disponibles;

- o bien si se debe a una omisión o incorrecta consideración de las evidencias disponibles al momento de preparación de los estados contables.

En el primer caso, estaríamos en presencia de hechos o evidencias nuevas que no dan lugar al cómputo de ningún ajuste de resultados. En el segundo caso estaríamos en presencia de un error en el cálculo de la estimación, por lo que correspondería el cómputo de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores u omisiones.

4. Los ajustes de resultados de ejercicios anteriores en la normativa internacional y nacional

En general las normas internacionales abordan el tema que nos compete a partir del tratamiento a dispensar a los cambios contables y corrección de errores. Las normas de nuestro país específicamente se refieren a los casos en los cuales debe practicarse un ajuste a los resultados de ejercicios anteriores y a la incidencia que estos tienen en la exposición de la información contable a ser suministrada. Si bien podemos distinguir una cierta diferencia en el abordaje del tema y la terminología empleada, el enfoque o criterio adoptado es, en general, coincidente.

El tema es tratado por la normativa internacional por la NIC 8 del IASB, y la SFAS 154 del FASB, y por la normativa de nuestro país en las Resoluciones Técnicas 8 y 17 de la FACPCE.

4.1 NIC 8 del International Accounting Standards Board (IASB)

La NIC 8, del IASB *“Políticas Contables, Cambios en las estimaciones Contables y Errores”*, define el tratamiento a dar a los cambios en las políticas contables, errores y estimaciones vinculados con la valuación del patrimonio de un ente, partiendo de la definición de cada uno de estos conceptos. Así define:

“Políticas contables: son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros (...)

Errores de períodos anteriores son las omisiones, inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales períodos fueron formulados;*

*b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Estos errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.*⁹

Distingue y aclara que los cambios en las estimaciones contables no deben ser considerados como errores, al entender que resultan ser consecuencia de una nueva información disponible o nuevos acontecimientos.

A fin de poder reglamentar el tratamiento a brindar a cada situación, previamente plantea los siguientes enfoques: una aplicación retroactiva, una reexpresión retroactiva o una aplicación prospectiva.

- a) Aplicación retroactiva: (terminología adoptada para los casos de cambios de políticas contables) implica aplicar la nueva política contable adoptada a todas las transacciones, sucesos y condiciones, tal como si se hubiese aplicado siempre, modificando a su vez la información comparativa.
- b) Reexpresión retroactiva: (terminología adoptada para los casos de corrección de errores) implica corregir las cifras de los estados financieros como si el error cometido en los períodos anteriores no se hubiere cometido nunca, modificando a su vez la información comparativa
- c) Aplicación prospectiva, implica aplicar la nueva política o criterio a partir de la fecha del cambio y reconocer los efectos del cambio para el período actual y los futuros de corresponder.

Con este punto de partida la norma internacional, establece el tratamiento de brindar a cada caso anteriormente planteado:

a) Cambios en las políticas contables

Solo admite el cambio de una política, si:

- es requerida por una NIIF o una interpretación o,
- permite obtener estados financieros más fiables o información más relevante sobre la situación del ente.

La norma establece que en estos casos deberá procederse a la **aplicación retroactiva**, debiéndose:

- ajustar los saldos iniciales de cada componente del patrimonio afectado, para el período anterior más antiguo que se presente, y
- corregir la información comparativa que corresponda tal como si la política contable adoptada hubiese sido aplicada siempre.

b) Errores.

⁹ **Internacional Accounting Standards Board (IASB,)** Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, párrafo 5.

Los errores de períodos anteriores detectados deberán generar una **reexpresión retroactiva**, en los primeros estados que se publiquen después que hayan sido descubiertos. En estos casos se deberá:

- reexpresar la información comparativa del (los) período (s) anteriores en los que se originó el error, tal como si se dicho error no se hubiese producido; o
- reexpresar los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio si el error ocurrió con anterioridad al período más antiguo que se esta informando.

c) Cambios de estimaciones

Los efectos de las modificaciones en las estimaciones contables, entendidas de acuerdo a la definición dada por la NIC 8, deberán reconocerse en forma **prospectiva**, afectando el resultado del período en que tiene lugar el cambio, si solo tiene incidencia en este ejercicio, o al período del cambio y los futuros si afecta a todos ellos.

En síntesis la NIC 8 establece los criterios que resumimos en el cuadro que sigue:

Cambios en las políticas contables, corrección de errores y estimaciones, según NIC 8.

Cambios de políticas contables	<p>Criterio general: La nueva política se aplicara en forma retroactiva a los saldos iniciales del período más antiguo que se presente.</p> <p>Si el cambio de política deriva de la aplicación inicial de una NIIF, deberán considerarse las normas transitorias de las mismas.</p>
Corrección de errores	<p>Se reexpresará la información comparativa del período o períodos anteriores como si el error no se hubiera cometido nunca.</p>
Cambios en las estimaciones	<p>Se considera que los cambios en las estimaciones se originan por nueva información o acontecimientos, por lo que se reconoce el efecto en el período corriente y futuros afectados.</p>

4.2 NIIF PARA PYMES del International Accounting Standards Board (IASB)

El tema esta específicamente tratado en la sección 10 de las NIIF para Pymes bajo la denominación *“Políticas Contables, Estimaciones y Errores”*.¹⁰

¹⁰ **Internacional Accounting Standars Board (IASB,)** Normas Internacionales Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), sección 10.

El enfoque dado por estas normas para este tema no difiere del anteriormente analizado dentro del marco de las llamadas NIIF Completas, pero, si bien se adoptan los mismos principios, la redacción es mas clara, con un lenguaje mas simple e incluye una orientación menos detallada para la aplicación de los principios definidos.

La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad ha publicado una serie de módulos como material de formación incluyéndose uno especialmente dedicado al tema.¹¹

4.3 SFAS 154 del Financial Accounting Standards Board (FASB)

El tema es abordado por la SFAS 154 del FASB “*Accounting changes and error corrections*” (Cambios contables y corrección de errores), siguiendo los mismos lineamientos que las normas desarrolladas en los apartados anteriores. En este sentido, determina un tratamiento retroactivo para los casos de cambio de criterios o principios contables y corrección de errores detectados. Mientras que para los casos de cambios de estimaciones, propone la aplicación de un enfoque prospectivo.¹²

4.4 Tratamiento de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores según normas contables vigentes en Argentina

La Resolución Técnica nro. 17 de la FACPCE, vigente en nuestro país, hace referencia a la modificación a resultados de ejercicios estableciendo que:

.”Estas modificaciones se practicarán 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.*

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

No se computarán modificaciones a resultados de ejercicios contables anteriores cuando:

- a) cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio, que no estaban disponibles al momento de 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.”¹³*

Por ende establece la necesidad de computar como ajuste de resultado de ejercicios anteriores los efectos en resultados provenientes de cambios en criterios contables o corrección de errores, pero no los provenientes de corrección de estimaciones, con las aclaraciones establecidas anteriormente.

Acorde con ello, la Resolución Técnica 17, en el punto 8 hace referencia al modo en que debe llevarse a cabo su aplicación por primera vez, estableciendo que los

¹¹ **Fundación IASC:** Material de formación sobre las NIIF para PYMES, módulo 10.

¹² Para ampliar sobre este tema puede consultarse: SFAS 154 del **Financial Accounting Standards Board (FASB)** y **Lucca, Daniel Alberto**, *Normas contables estadounidenses USGAAP: Una visión argentina*, Errepar, 2004.

¹³ **Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE):** Resoluciones Técnicas 17, Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, Segunda Parte, capítulo 4, acápite 4.10.

cambios de criterios que tuvieran lugar con motivo de su incorporación durante el primer ejercicio de vigencia, deben originar la adecuación de los saldos al inicio y el consecuente reconocimiento de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores. No obstante, la norma plantea ciertas excepciones a la mencionada regla general, como por ejemplo al establecer que los saldos de revalúos de bienes de uso que hubieran sido determinados por aplicación de la RT 10 no deberán excluirse de la medición contable de dichos bienes (para los cuales el nuevo criterio establecido por la RT 17 es el de costo histórico neto de depreciaciones) sino que deben mantenerse y se procederá a reducir su saldo por el consumo, baja por venta o retiro, o desvalorización de los bienes involucrados.

En aquellos casos en que la norma prevé el reconocimiento de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores debemos analizar como se exponen estos efectos en los estados contables del período actual y de que manera afectan la información comparativa. En este aspecto, la RT. 8¹⁴ indica que cuando se computen ajustes de resultados de ejercicios anteriores, se deberá:

- ✓ corregir el saldo inicial de los resultados acumulados en el estado de evolución del patrimonio neto;
- ✓ corregir el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes (EyEE) en el estado de flujo de efectivo, cuando dicho saldo inicial hubiera sido afectado por los ajustes ; y
- ✓ adecuar la información comparativa que se presente, considerando a los ajustes como resultados de los ejercicios anteriores que correspondan.

Aclara la RT 8 que las adecuaciones de la información comparativa no afectan a los estados contables correspondientes a esos ejercicios ni las decisiones tomadas con base de ellos.

A su vez en la información complementaria deberá brindarse información acerca del concepto de la modificación, su efecto cuantitativo sobre los rubros de los estados contables comparativos y cuando la modificación se origine en un cambio en las normas contables aplicadas se debe describir el método anterior, el nuevo y la justificación del cambio.

El cuadro que sigue resume lo explicado en esta sección:

¹⁴ **Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE):** Resolución Técnica 8, Normas generales de exposición contable, capítulo 2, norma F y otras complementarias.

Tratamiento de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores según normas contables profesionales argentinas

Se reconoceran ajustes de resultados de ejercicios anteriores	<p>Con motivo de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - correcciones de errores en la medición de resultados de ejercicios anteriores; o - la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior. 	E f e c t o s	Se corrige la medición de los resultados acumulados al inicio del ejercicio.
			Los ajustes se exponen corrigiendo el saldo inicial de los RNA en el EEPN y, en su caso del EyEE en el EFE.
			Debe adecuarse la información comparativa, considerando a los ajustes como resultados de los ejercicios anteriores que correspondan

Es importante tener en cuenta que al producirse un cambio en la aplicación de una política o criterio contable se hace necesario evaluar en que medida resulta afectado, el saldo inicial del período actual, como así también los saldos iniciales del (o los) período(s) precedente(s) que se estén informando. De esta manera lo que se pretende es que el efecto se aplique a la información comparativa de períodos anteriores “*retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable*”.¹⁵ Si bien esta cuestión no va a modificar el efecto acumulado del cambio, si puede repercutir en los rubros involucrados que deban corregirse en la información comparativa.

Veamos un ejemplo, se trata de una sociedad que venía midiendo las existencias de bienes de cambio y el costo de los bienes vendidos en base a valores corrientes y por disposición de una nueva norma contable, en sus estados contables al 30/06/20X4 debe abandonar dicho criterio, debiendo pasar a medir las existencias y el costo de los bienes vendidos a valores históricos, aplicando la nueva norma en forma retroactiva a los saldos iniciales del período comparativo informado, es decir al 01/06/20X3. Para simplificar el análisis, no hemos tenido en cuenta al impuesto a las ganancias. A continuación mostramos la información y solución adoptada:

¹⁵ **Internacional Accounting Standars Board (IASB,)** Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, párrafo 26

A. ESTADO CONTABLES AL 30/06/20X3 PUBLICADOS**MANDRAKE S.A.****Estado de Situación Patrimonial**

Ejercicio finalizado el:	30/06/20X3
ACTIVO	\$
ACTIVO CORRIENTE	
Caja y Bancos	1.000
Bienes de cambio	25.000
Total Activo corriente	26.000
ACTIVO NO CORRIENTE	
Bienes de uso	80.000
Total Activo no corriente	80.000
Total Activo	106.000
PASIVO	
PASIVO CORRIENTE	
Deudas	30.000
Total Pasivo corriente	30.000
Total Pasivo	30.000
PN	76.000
Total Pasivo y PN	106.000

MANDRAKE S.A.**Estado de Resultados**

Ejercicio finalizado el:	30/06/20X3
Ventas	150.000
Costo de bienes de cambio	(80.000)
Ganancia bruta	70.000
Gastos operativos	(42.000)
Resultados por tenencia	1.000
Ganancia del ejercicio	29.000

Anexo del costo de los bienes vendidos

Existencia inicial	18.000
Compras	86.000
Resultados por tenencia	1.000
Existencia final	(25.000)
Costo de los bs. vendidos	80.000

MANDRAKE S.A.**Estado de Evolución del Patrimonio Neto**

Ejercicio finalizado el 30/06/20X3						
Detalle	Aporte de los propietarios			Gcias reserv. Res. Legal	Rdos no asignados	Total PN
	Capital	Aj. Al capital	Total			
Saldos al inicio del ejerc.	20.000	10.000	30.000	4.000	13.000	47.000
Ganancia del ejercicio					29.000	29.000
Saldos al cierre del ejerc.	20.000	10.000	30.000	4.000	42.000	76.000

B. EJERCICIO CERRADO EL 30/06/20X4, REGISTRACIÓN AJUSTE DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

Se pasa de valores corrientes a costo histórico base PEPS.

Menor valor de las existencias al 30/06/20X3: 2.000

Menor valor de las existencias al 30/06/20X2: 800

Ajuste de resultados de ej. anteriores	2.000
Bienes de cambio	2.000

Se ajustan los resultados acumulados al inicio por aplicación del nuevo criterio de medición a las existencias de bienes de cambio al inicio del ejercicio.

C. ESTADOS CONTABLES AL 30/06/20X3 ADECUADOS POR EL CÓMPUTO DEL AREA, A EFECTOS DE SU PRESENTACIÓN COMPARATIVA EN LOS ESTADOS CONTABLES AL 30/06/20X4

MANDRAKE S.A.
Estado de Situación Patrimonial al 30/06/X4
en forma comparativa con el ejercicio anterior
en moneda constante de fecha de cierre.

Ejercicio finalizado el:	30/06/20X4	30/06/20X3
ACTIVO		\$
ACTIVO CORRIENTE		
Caja y Bancos		1.000
Bienes de cambio		23.000
Total Activo corriente		24.000
ACTIVO NO CORRIENTE		
Bienes de uso		80.000
Total Activo no corriente		80.000
Total Activo		104.000
PASIVO		
PASIVO CORRIENTE		
Deudas		30.000
Total Pasivo corriente		30.000
Total Pasivo		30.000
PN		74.000
Total Pasivo y PN		104.000

MANDRAKE S.A.
Estado de Resultados por el ej. finalizado el 30/06/X4
en forma comparativa con el ejercicio anterior
en moneda constante de fecha de cierre.

Ejercicio finalizado el:	30/06/20X4	30/06/20X3
Ventas		150.000
Costo de bienes de cambio		(80.200)
Ganancia bruta		69.800
Gastos operativos		(42.000)
Resultados por tenencia		
Ganancia del ejercicio		27.800

Ejercicio finalizado el:	30/06/20X4	30/06/20X3
Existencia inicial		17.200
Compras		86.000
Resultados por tenencia		
Existencia final		(23.000)
Costo de los bienes vendidos		80.200

MANDRAKE S.A.
Estado de Evolución del Patrimonio Neto por el ejercicio finalizado el 30/06/X4 en forma comparativa con el ej. anterior

Ejercicio finalizado el:	Aporte de los propietarios			Gcias reserv. Res. Legal	Rdos no asignados	30/06/20X4	30/06/20X3
	Capital	Aj. Al capital	Total			Total PN	Total PN
Saldos al inicio del ejerc.	20.000	10.000	30.000	4.000	42.000	76.000	46.200
Aj Res Ej Anter. (nota ...)					(2.000)	(2.000)	
Saldos al inic modificad.	20.000	10.000	30.000	4.000	40.000	74.000	
Ganancia del ejercicio							27.800
Saldos al cierre del ejerc.							74.000

Nota... Ajuste de Resultados de ejercicios anteriores

El saldo inicial del rubro "Resultados no asignados" fue modificado para incluir ajustes de resultados de ejercicio anteriores por la suma de \$ 2.000 (pérdida). El ajuste se origina por el cambio de criterio de medición de las existencias y costo de los bienes vendidos, como consecuencia de la adopción nuevas normas contables. El criterio anterior era el de valores corrientes, el nuevo es el de costo histórico base primero entrado primero salida (PEPS).

A efectos comparativos, han sido modificados los siguientes rubros de los Estados Contables del ejercicio precedente:

	Estados contables al 30/06/20X3		
	Modificado	Publicado	Diferencia
Bienes de Cambio	23.000	25.000	(2.000)
Costo de los bienes vendidos	(80.200)	(80.000)	(200)
Resultado por tenencia	-	1.000	(1.000)
Patrimonio neto al inicio	46.200	47.000	(800)
Ajuste a rdos. de ejercicios anteriores			(2.000)

El nuevo criterio de medición fue aplicado a las existencias al inicio del ejercicio cerrado el 30/06/2003, por lo que se modificó el el saldo del patrimonio neto al inicio de dicho ejercicio.

En Argentina en los últimos años se han producido diversos cambios en las normas contables profesionales, dando lugar al reconocimiento de ajustes de resultados anteriores. Empezamos con la aprobación en el año 2000 de las Resoluciones Técnicas 16 a 19, con importantes cambios, buscando la armonización de las normas locales con las internacionales. Dichos cambios entraron en vigencia en el 2002. En aquella oportunidad los principales cambios de criterios que originaron ajustes de resultados de ejercicios anteriores fueron la adopción del método del impuesto diferido y la aplicación de valores descontados para la medición de la mayoría de créditos y deudas.

Para ilustrar lo expuesto en el párrafo anterior, transcribimos notas de los estados contables al 31/12/2003 de *MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A.* referidas a la cuestión:

1.b) Información comparativa

Los saldos al 31 de diciembre de 2002 presentados con propósitos comparativos, surgen de reexpresar los importes de los estados contables a dicha fecha en moneda del 28 de febrero del 2003, siguiendo la metodología descrita en 1.c). Dichos estados contables no fueron modificados para incorporar los cambios en ciertos criterios de valuación introducidos por las nuevas normas contables que se describen en las notas 2.12 y 2.13.

2.13 Modificación de resultados de ejercicios anteriores

A partir del 1° de enero de 2003 y como consecuencia de la aplicación de las nuevas normas contables mencionadas en la Nota 2.12, la Sociedad adoptó nuevos criterios de valuación, registrando un ajuste retroactivo a los resultados al inicio del ejercicio de 10.548 según se describe a continuación:

Impuesto a las ganancias diferido	13.125
Valores descontados de activos y pasivos	(2.245)
Resultado participación en otras sociedades	328
Valuación semillas oleaginosas a su valor de mercado	(660)
	<hr/>
	10.548

Los criterios de valuación utilizados hasta el 31 de diciembre de 2002 y los utilizados a partir del 1° de enero de 2003 se detallan en las notas 2.2, 2.3, 2.9 y 2.12. La modificación correspondiente a los resultados participación en otras sociedades corresponde a la modificación de los resultados al inicio del ejercicio de la sociedad controlada Pecom Agra S.A. por la aplicación del método del impuesto diferido.

Los efectos antes mencionados no se han incluido en los rubros presentados al 31 de diciembre de 2002 con fines comparativos, tal como se indica en la nota 1.b).

Asimismo, los cambios que se describen a continuación se han registrado con efecto prospectivo, es decir sin afectar los saldos al 1° de enero de 2003:

1. Para la conversión de estados contables de subsidiarias en el exterior (entidades integradas), las mediciones contables expresadas en moneda extranjera de momentos anteriores al cierre se convierten empleando tipos de cambio históricos a partir del 1° de enero de 2003. Para las mediciones contables de dichas partidas existentes al 31 de diciembre de 2002 se han considerado como costos históricos en pesos de las mismas a los importes en moneda extranjera convertidos a pesos al tipo de cambio vigente a esa fecha.
2. Ciertos activos intangibles de vida útil ilimitada han dejado de amortizarse a partir del 1° de enero de 2003.

Es de destacar que la sociedad no adecuó su información comparativa, lo que originó la emisión de un dictamen de auditoría favorable con salvedades.

Siguiendo con el camino de emisión de nuevas normas contables y ajustes a resultados de ejercicios anteriores, en el 2004 se aprobó la Resolución Técnica 22 de la FACPCE "Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria." que introdujo cambios en los criterios de medición y exposición para las entidades agropecuarias, dando lugar en algunos casos al reconocimiento de un ajuste a resultados de ejercicios anteriores. Tal fue el caso de *Los Grobo Agropecuaria S.A.* cuya actividad principal es la comercialización, transporte y acopio de granos, semillas, cereales y forrajeras y producción agropecuaria. Esta entidad reflejó en sus estados contables cerrados al 30 de abril de 2007 un ajuste de resultados de ejercicios anteriores, corrigiendo los saldos iniciales de resultados no asignados al 30 de abril del 2006. Esta modificación provino de la adecuación de la valuación de las sementeras, efectuada con motivo de la aplicación de la nueva norma. Transcribimos la nota correspondiente:

Nota 9 - Modificación a la información de ejercicios anteriores

El rubro "Resultados no asignados" al inicio del ejercicio económico finalizado el 30 de abril de 2007 fue modificado, según se expone en el estado de evolución del patrimonio neto, para incluir una ganancia en concepto de "Ajuste de ejercicios anteriores", originada en:

 2006
Ajuste neto por valuación de las sementeras de acuerdo con la Resolución Técnica N° 22	1.941.768,04

Como consecuencia de ajuste a resultados de ejercicios anteriores, los estados contables correspondientes al ejercicio económico finalizado el 30 de abril de 2006 se vieron modificados en:

Estado de Situación Patrimonial	Según estado del ejercicio anterior	Ajuste del ejercicio anterior	Saldo comparativo ajustado
Activo			
Bienes de cambio			
Activos biológicos:			
Sementeras	15.756.631,61	2.987.335,45	18.743.967,06
Pasivo			
Impuesto diferido	2.395.962,71	1.045.567,41	3.441.530,12
Patrimonio neto			
Resultado del ejercicio	12.900.300,13	1.941.768,04	14.842.068,17

Luego, en abril de 2005 la FACPCE aprobó la Res.312/05, en la cual se aprobaron modificaciones a las Resoluciones Técnicas, derivadas del acuerdo alcanzado con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas la C.A.B.A. para unificar las normas contables en todas las jurisdicciones del país. El Consejo capitalino, por su parte, adoptó las normas de la FACPCE. Dichas modificaciones volvieron a generar, en ciertos casos, el reconocimiento de ajustes de resultados anteriores por cambios en los criterios contables aplicados. La misma situación se generó con la aprobación en julio de 2005 de la RT 23, referida a beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo.

En la actualidad, si tenemos en cuenta el proceso de adopción de normas internacionales, de acuerdo a las disposiciones de la Resolución Técnica 26, la incorporación de las mismas seguramente dará lugar a una situación similar a las planteadas en los párrafos precedentes. Esta circunstancia generará cambios de políticas contables vinculadas con la medición de determinados rubros, por aplicación obligatoria (o voluntaria según los casos) de un criterio contable distinto al que se venía utilizando. Ello implicará la necesidad de reconocimiento de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores mediante una aplicación retroactiva (según el criterio establecido por la NIC 8 para estos casos) y la consecuente modificación de la información comparativa de los períodos que se estén informando.

Para finalizar, es sabido que en la FACPCE se encuentra en proceso de análisis la emisión de una norma contable específica para entes pequeños y medianos. Si se

concretara la sanción de una norma como la descripta, seguramente dichos entes deberán reconocer ajustes de resultados de ejercicios anteriores en el primer ejercicio de aplicación.

5. Impracticabilidad

Las diversas normas son claras en relación a la necesidad de proceder a un ajuste retroactivo en caso de que se haya generado un cambio en las políticas contables o se haya detectado un error, tratamiento que compartimos y que respeta el principio de devengado en relación al reconocimiento de resultados que deben imputarse a cada período.

Sin embargo, si bien esta es la norma general, es posible que en determinadas circunstancias esta aplicación o reexpresión retroactiva, sea impracticable ya sea por razones fácticas o por cuestiones de costos, y por ende no pueda llevarse a cabo. Esta situación está específicamente prevista en la NIC 8, la cual establece que en estos casos será impracticable el ajuste retroactivo si:

- a) *“los efectos de la aplicación o reexpresión retroactiva no son determinables;*
- b) *la aplicación o reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuales hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese período; o*
- c) *la aplicación o reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:*
 - i *suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y*
 - ii *hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los períodos anteriores fueron formulados de otro tipo de información”¹⁶*

Por lo tanto la aplicación retroactiva de la norma se efectuará en todos los casos en los que corresponda salvo, y en la medida, que fuera impracticable determinar los efectos del cambio que corresponden a cada período específico o el efecto acumulado. En estos casos se debe brindar información complementaria al respecto, indicando las circunstancias que dan origen a esta imposibilidad y una descripción de cómo y desde cuando se ha aplicado el cambio en la política contable.

Las normas argentinas no hacen aclaración alguna respecto de este tema. Sin embargo, la RT 17 contempla, en su sección 9, la aplicación de las normas internacionales del IASB para aquellas cuestiones de medición que no puedan ser resueltas mediante la propia RT 17 o la RT 16, en ese orden. Asimismo, tenemos como antecedente el Memorando de Secretaria Técnica de la FACPCE N° C – 65, emitido ante consulta relacionada con la aplicación de la RT 22, contemplando específicamente el tratamiento a brindar en los casos en que se produzca la impracticabilidad de aplicar en forma retroactiva una nueva norma contable. Si bien la consulta y la aclaración estaban referidas a la aplicación por primera vez de las disposiciones de la RT 22, en el memorando se indica que la consideración de las

¹⁶ **Internacional Accounting Standards Board (IASB,)** Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, párrafo 5.

conclusiones planteadas puede extenderse a otros ejercicios que constituyan el primer período de vigencia de cualquier norma nueva. En tal sentido, dicho pronunciamiento manifiesta que cuando resulte imposible, impracticable o muy costosa la remediación de la información para realizar el ajuste retroactivo y para modificar los datos comparativos contenidos en los estados contables que se presentan, es admisible que no se remida la información correspondiente al cierre de los dos ejercicios anteriores (saldos iniciales del ejercicio actual y del anterior), y por lo tanto que no se realicen modificaciones a los resultados de ejercicios anteriores ni a la información presentada con fines comparativos. De esta manera faculta a recurrir a un enfoque prospectivo.

No obstante, el memorando establece que debe brindarse la correspondiente justificación de esta circunstancia en la información complementaria, aclarando además expresamente que los saldos iniciales del ejercicio corriente se encuentran medidos con criterios distintos en relación a los empleados para medir el patrimonio al cierre del ejercicio actual (criterios heterogéneos) y que la información comparativa presentada no ha sido expuesta en función de los mismos criterios de ordenamiento y agrupación que las partidas del ejercicio actual, indicando las consecuencias que ello provoca en la comparabilidad de la información.

6. Consideración de los hechos posteriores al cierre

De conformidad con las normas legales vigentes los administradores del ente cuentan con un cierto plazo para preparar y poner a consideración de la asamblea de accionistas o reunión de socios los estados contables correspondientes a determinado ejercicio.

Durante el transcurso del mismo la entidad emisora continúa con el desarrollo de sus actividades a consecuencia de lo cual acontecen hechos que pueden afectar su patrimonio y resultados. Estos eventos que ocurren con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio económico pueden resultar significativos a los fines de preparar los estados correspondientes a dicho período. A los fines de analizar esta significatividad y el impacto que estos hechos puedan tener en los estados contables a publicar, debemos tener en cuenta dos situaciones diferentes:

- la existencia de hechos nuevos que de ninguna manera guardan relación con la situación existente al cierre del ejercicio a informar. Estos hechos tendrán incidencia en el período en curso, y en determinados casos podrá considerarse que revisten cierta significatividad, desde el momento que en que pueden afectar la toma de decisiones que, de la lectura y análisis de los estados del ejercicio cerrado, puedan derivarse. Es por esto que dichos acontecimientos posteriores al cierre, si bien no afectan el patrimonio y resultados del ente emisor a la fecha de cierre, deben ser informados mediante nota a los estados contables en cuestión. De lo contrario, la información proporcionada sería insuficiente y esto podría distorsionar la capacidad de evaluación del usuario de estos informes.
- la existencia de hechos posteriores que guardan relación con acontecimientos correspondientes al ejercicio cerrado o a períodos anteriores al mismo. Estos hechos son capaces aportar información adicional relevante a los fines de perfeccionar las valuaciones y estimaciones que podrían efectuarse considerando exclusivamente los datos disponibles al cierre del período.

La Resolución Técnica 17 establece al respecto que: *“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 permiten perfeccionar estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.*¹⁷ Existe consenso en considerar que la fecha de emisión de los estados contables es la fecha de aprobación de los mismos por parte de los administradores del ente.

Con este criterio entendemos que los llamados hechos posteriores al cierre, podrán dar lugar al perfeccionamiento de una estimación practicada al cierre del ejercicio informado o bien podrán aportar evidencias confirmatorias de situaciones existentes a esa fecha, por lo que deben tenerse en cuenta en la medición del patrimonio al cierre del ejercicio. Como hemos visto, en caso de tratarse de hechos nuevos de envergadura, se emitirá una nota informativa de la situación. Pero entendemos que en ningún caso darán lugar al reconocimiento de ajustes de resultados de ejercicios anteriores tal como los consideramos en el desarrollo de este trabajo y conforme a las normas vigentes. Veamos un ejemplo: con posterioridad al cierre de ejercicio al 31/12/20X9 y antes de la emisión de los estados contables a dicha fecha se dicta sentencia inapelable en un juicio contra el ente emisor por un hecho ya ocurrido a la fecha de los estados contables, fijando una indemnización de \$ 150.000, cuando la previsión había sido constituida por \$ 120.000, en base a las evidencias y elementos de juicio disponibles hasta la fecha de la sentencia. En este caso, el ente deberá ajustar la medición de la previsión al 31/12/20X9, para llevarla a \$ 150.000. Pensemos ahora en el caso de que la sentencia hubiera sido dictada con posterioridad a la emisión de los estados contables al 31/12/20X9, en esta situación, los \$ 30.000 adicionales de indemnización serán considerados como un gasto en el ejercicio cerrado el 31/12/20X10, ya que como dijimos, al estimar la previsión al 31/12/20X9 se consideraron las evidencias y elementos de juicio disponibles al momento de preparar los estados contables. Es decir que estaríamos frente a un cambio de estimación contable por obtención de nuevos elementos de juicio. Pero en ninguno de los dos casos se reconocerá un ajuste de resultados de ejercicios anteriores.

7. Algunas implicancias jurídicas y económicas del tema abordado

El reconocimiento de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores implica la modificación del saldo de resultados acumulados expuestos en los estados contables publicados y aprobados por órganos societarios y presentados en su caso ante organismos de contralor, y en relación a los cuales se han tomado e incluso ejecutado decisiones, con incidencia patrimonial y financiera de mayor o menor relevancia, vinculadas por ejemplo con la distribución de dividendos, constitución de reserva legal, fusiones, escisiones, retiro de un socio, entre otras. De allí deriva su importancia y nuestro interés por no tomar ligeramente este concepto y definir claramente en que casos corresponde su reconocimiento.

Como ya hemos expuesto los ajustes de resultados de ejercicios anteriores son resultados que no corresponden al ejercicio informado, y que en ningún caso serán expuestos en el estado de resultados de ningún período, excepto que estén incluidos en un estado de resultados que se presente como información comparativa. Por lo tanto si tenemos en cuenta que el resultado del período es base para la toma de determinadas decisiones, resulta ser necesario determinar que papel juegan al respecto estos ajustes posteriores. En los párrafos que siguen veremos algunas situaciones.

¹⁷ **Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE):** Resolución Técnica 17, Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, Segunda Parte, capítulo 4, acápite 4.9.

En particular en relación a la constitución de reserva legal, la ley de Sociedades comerciales determina en su artículo 70 que: *“Las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades por acciones, deben efectuar una reserva no menor al cinco por ciento (5%) de las ganancias realizadas y liquidadas que arroje el estado de resultados del ejercicio hasta alcanzar el 20% del capital social.”* A su vez en el art 64 establece que en el estado de resultados deberá determinar *“la ganancia o pérdida del ejercicio a la que se adicionará o deducirá las derivadas de ejercicios anteriores.”*

Más allá de considerar no adecuada la exposición de estos ajustes en el estado de resultados, postura actualmente abandonada, hay diversas resoluciones que manifiestan que el cálculo de la reserva legal debe efectuarse teniendo en cuenta las utilidades del ejercicio más o menos los ajustes de resultados de ejercicios anteriores que se hayan reconocido en el período.

Con este criterio se manifestó la FACPCE a través del Memorando de la Secretaria Técnica N° C – 24, emitido en respuesta a una consulta específica referida a este tema.

En igual sentido se pronunció la Comisión Nacional de Valores (CNV) mediante la Resolución General 195/92, y 576/10, esta última específicamente prevé que: *“Para el cálculo de la reserva legal del ejercicio, de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 19.550, deberá tomarse un monto no inferior al CINCO POR CIENTO (5%) del resultado positivo surgido de la sumatoria algebraica del resultado del ejercicio, los ajustes de ejercicios anteriores, las transferencias de otros resultados integrales a resultados no asignados (esto último aplicable a las entidades identificadas en 11.1 de este Anexo), y las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, hasta alcanzar el VEINTE POR CIENTO (20%) del Capital Social más el saldo de la cuenta Ajuste del Capital.”*¹⁸

Pensemos ahora en la retribución al directorio, que en ocasiones se establece en base al resultado del ejercicio y que la ley de sociedades comerciales en su art. 261 establece límites en base a la ganancia del ejercicio. Esta cuestión también es abordada por la CNV que indica que *“A los efectos de la aplicación del artículo 261 de la Ley N° 19.550 se considerará: a) Utilidad computable: resultado del ejercicio, neto de impuestos, más o menos los ajustes de ejercicios anteriores y previa absorción de las pérdidas acumuladas. Calculada la reserva legal sobre la base de lo expuesto, se deducirá del subtotal obtenido, más el monto por retribución a los directores y miembros del consejo de vigilancia afectados al estado de resultados.”*¹⁹

Nos parece interesante citar a esta altura la siguiente parte pertinente de un fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Pcia. de Bs. As., al abordarse el reclamo del demandante, que fuera director de la demandada, por diferencias en la liquidación de su participación en las utilidades de los ejercicios cerrados en los años 1992, 1993, 1994 y 1995. El fallo, al respecto, dice que: *“Se comprobó en autos... que a partir de la Asamblea General del día 29-X-93 y con la anuencia del accionante, se resolvió modificar los criterios contables operados hasta entonces en cuanto a la valuación de determinados rubros, tanto del pasivo como del activo, produciéndose una alteración en el criterio de uniformidad contenido en los estados contables de los ejercicios anteriores.... Se verificó también que el cambio introducido fue correcto y no contraría*

¹⁸ **Comisión Nacional de Valores**, Resolución General 576/10 - Modifica Régimen Informativo Periódico de las Normas

¹⁹ **Comisión Nacional de Valores**, Normas de la Comisión Nacional de Valores Nuevo Texto 2001 (Texto Aprobado por Res. Gral. 368 actualizado hasta la Res. Gral. 579), art.2º, Capítulo III.

*la legislación contable vigente. Ahora bien los estados contables cerrados al 30-VI-92 ...por aplicación de un determinado criterio contable, arrojó un resultado económico que implicó el reconocimiento de utilidades anticipadas ...Por consiguiente, teniendo en cuenta que al cierre del ejercicio del año 1992 y por aplicación del criterio contable anterior, se le abonó anticipadamente y con creces, las utilidades de los ejercicios subsiguientes, el reclamo formulado en la demanda deviene infundado, como acertadamente se resolvió en la instancia de origen.*²⁰

Decisiones de mayor o menor envergadura son tomadas a partir del análisis de los estados contables emitidos por un ente. Ya expusimos de que manera los ajustes de resultados de ejercicios anteriores afectan la información del presente ejercicio, y también aclaramos que se procede a adecuar la información comparativa según corresponda. Aclaran las normas contables que las adecuaciones de la información comparativa no afectan a los estados contables de los ejercicios anteriores ni las decisiones tomadas en ellos. Aun así, en determinadas circunstancias se pueden generar controversias como consecuencia de decisiones tomadas en función de un determinado patrimonio y resultados que con posterioridad se vieron corregidos. Como ejemplo podemos citar una importante controversia generada en Chile, al considerarse los estados contables de D&S, la principal cadena supermercadista de dicho país, de la cual Wal-Mart había adquirido parte importante de su paquete accionario. Dos de los miembros del directorio, representantes de los actuales accionistas minoritarios, antes accionistas controladores, no aprobaron los estados contables al 31/12/2009, por estar en desacuerdo con un ajuste a los resultados acumulados al 2008 impulsado por Wal-Mart al considerar que deben ajustarse las mediciones de inventarios y provisiones en el balance 2008. En los periódicos chilenos se indica que los temores de los ex accionistas controladores es que los cambios contables impulsados por Wal-Mart terminen afectando el valor de la compañía y el precio que ellos le pusieron cuando le vendieron el 74,61 % del paquete accionario a la empresa norteamericana. Se indica que la firma auditora KPMG también objetó los cargos a resultados 2008 impulsados por Wal-Mart. Transcribimos a continuación una parte de la noticia publicada con fecha 14/03/2010 por el diario LA TERCERA:

LA TERCERA | EDICIÓN domingo 14 de marzo de 2010 | PAG: 52

Wal-Mart e Ibáñez enfrentan nuevo impasse por ajustes contables en D&S

En el último directorio de la compañía, Felipe y Nicolás Ibáñez no aprobaron el balance 2009. Esto, luego que Wal-Mart imputara un ajuste de US\$ 50 millones a resultados acumulados al 2008 de D&S, cuando la firma era controlada por el grupo chileno. Los auditores de la firma también objetaron dicho cargo. La disputa podría terminar en un arbitraje.

...Ajuste de US\$ 50 millones

Finalmente, en febrero D&S determinó que del total de cargos de 2009, \$ 25 mil millones (poco menos de US\$ 50 millones) debían imputarse a las utilidades acumuladas al 2008. El cargo se efectuó por discrepancias que existen en los libros de inventarios de la compañía, que, en términos muy simples, indicarían que ciertos bienes registrados contablemente no existirían o no alcanzarían los valores consignados. El

²⁰ Suprema Corte de Justicia de la Pcia.de Bs.As., 04/05/1999, "Sosa, José Luis contra U.A.M. S.A.C.I.F."

debate sobre la fecha en que se originaron los cargos no es menor: es muy diferente si esos ajustes corresponden al período en que los Ibáñez tenían el control o si sólo es un nuevo criterio aplicado bajo el mando de Wal-Mart. Ejecutivos conocedores del conflicto dicen que como la firma determinó imputar una parte del castigo a los resultados de ejercicios anteriores, en la práctica lo que se estaría haciendo es rebajar el patrimonio de D&S antes de la compra por parte de Wal-Mart, dando pie a una eventual revisión del precio pagado por la norteamericana por la compañía local. Consultado por el tema, Wal-Mart dijo que no haría comentarios

Siguiendo con el análisis de situaciones con impacto jurídico y económico, podemos pensar en el caso de un ente que oportunamente no haya reconocido los efectos patrimoniales negativos significativos de un juicio que se le iniciara por hechos ocurridos en un determinado ejercicio, pese a la existencia de evidencias y elementos de juicio que indicaban que debía reconocerse una contingencia negativa. Dicho ente solicita con posterioridad, asistencia financiera, la cual le es otorgada, a partir del análisis de los estados contables presentados y que no contemplaban este resultado negativo. Supongamos que la sentencia desfavorable se dicta recién en el cuarto ejercicio posterior al hecho generador, situación que es factible, teniendo en cuenta la lentitud con que generalmente opera la justicia en nuestro país. En ese momento, el ente emisor procede a registrar un ajuste de resultados de ejercicios anteriores, que refleja la pérdida ocasionada por el juicio, resultado que en ningún caso habrá sido ni será expuesto en el estado de resultados de ningún periodo, ni siquiera en la información comparativa ya que el ajuste se deberá exponer corrigiendo el saldo inicial de los resultados acumulados al inicio del ejercicio anterior al de su reconocimiento. Por ende, en el caso planteado, el ente habrá obtenido su crédito, posteriormente habrá cumplido con sus obligaciones de cancelación del préstamo y de las indemnizaciones correspondientes al juicio, no habiéndose generado ninguna controversia. Sin embargo, entendemos que la credibilidad del ente emisor de esta información debería verse afectada. Es evidente que la entidad que brindó la asistencia financiera asumió un riesgo que seguramente no hubiera asumido si los estados contables hubieran reconocido la contingencia negativa en el ejercicio correspondiente.

Para casos como el planteado en el párrafo anterior, esto es, ajustes de resultados de ejercicios anteriores significativos, que no se exponen en estados de resultados presentados a fines comparativos por tratarse de resultados correspondientes a períodos anteriores al más antiguo para el que se presenta información comparativa, consideramos que debería informarse:

- ✓ el resultado informado en los estados contables publicados correspondientes al período al cual corresponde el ajuste;
- ✓ el concepto e importe del ajuste; y
- ✓ el resultado modificado.

Esta información podría incluirse en la nota que habitualmente se presenta informando el concepto del ajuste, su efecto sobre la información comparativa y la justificación, en su caso, del cambio de criterio contable.

8. Conclusiones

A lo largo de nuestra exposición, hemos analizado las distintas situaciones que dan lugar al reconocimiento de ajustes de resultados de ejercicios anteriores en los estados contables de un ente, pudiendo provenir de la corrección de errores o de la aplicación retroactiva de un criterio contable. Al respecto existen similares enfoques,

tanto a nivel doctrinario como a nivel normativo, no planteándose mayores diferencias en las disposiciones nacionales e internacionales, actualmente vigentes.

Tal como hemos ido analizando, en la última década se han producido en forma constante importantes cambios en la normativa contable, cambios que han generado, por su aplicación, el sucesivo reconocimiento de ajustes de resultados de ejercicios anteriores. Entendemos que esta situación se continuará poniendo de manifiesto en los estados contables a ser presentados en los próximos ejercicios, teniendo en cuenta el proceso de adopción de normas internacionales por parte de determinados entes y la eventual emisión de normas contables aplicables a entes pequeños y medianos, que deberán reconocer este tipo de ajustes en el primer ejercicio de aplicación de las nuevas normas.

A partir del análisis de los estados contables de un ente, y en particular del resultado del ejercicio informado, se adoptan decisiones de mayor o menor envergadura, según hemos planteado a lo largo de nuestra exposición y se han puesto de manifiesto en los ejemplos citados. Por ende, si el resultado de un ejercicio se ve modificado como consecuencia de una reexpresión del mismo por errores detectados con posterioridad o aplicación retroactiva de normas contables, puede dar lugar a la toma de decisiones basadas en información que posteriormente se ha visto rectificadas. En determinados casos esta circunstancia ha dado lugar a posteriores controversias, e inclusive reclamos judiciales, tal como se ha puesto de manifiesto en los distintos casos planteados.

Al producirse un cambio en la aplicación de una política o criterio contable consideramos importante evaluar en qué medida resulta afectado, el saldo inicial del período actual, como así también los saldos iniciales del (o los) período(s) precedente(s) que se estén informando. De esta manera lo que se pretende es que el efecto se aplique a la información comparativa de períodos anteriores retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. Si bien esta cuestión no va a modificar el efecto acumulado del cambio, si puede repercutir en los rubros involucrados que deban corregirse en la información comparativa. Es claro que estos ajustes en ningún caso se exponen como resultados de un ejercicio pero, en determinadas circunstancias, ni siquiera van a exponerse adecuando la información comparativa por corresponder su origen a ejercicios anteriores a los que se están informando.

En estos casos y considerando la relevancia del tema planteado, no sólo a la luz de exposición de información fiable, sino y principalmente en función de las decisiones que se adopten a partir de ella, proponemos, que se brinde información adicional, vinculada con los períodos anteriores al más antiguo que se esté exponiendo. Esta información debería abarcar por lo menos:

:

- ✓ el resultado informado en los estados contables publicados correspondientes al período al cual corresponde el ajuste;
- ✓ el concepto e importe del ajuste; y
- ✓ el resultado modificado.

Esta información podría incluirse en la nota que habitualmente se presenta informando el concepto del ajuste, su efecto sobre la información comparativa y la justificación, en su caso, del cambio de criterio contable.

9. Bibliografía

- **Fowler Newton, Enrique**, Contabilidad Superior, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010.
- **Fowler Newton, Enrique**, Cuestiones Contables Fundamentales, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- **Fowler Newton, Enrique**, Normas Contables profesionales de la FACPCE y del CPCECABA, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2006.
- **Lazzati, Santiago C.**, El objetivo de los Estados Contables, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1974.
- **Lucca, Daniel Alberto, Normas contables estadounidenses USGAAP: Una visión argentina**, Errepar, 2004.
- **Ostengo Héctor C.**, *El modelo contable*, Ediciones El Graduado, 2003.
- **Pahlen Acuña, Ricardo J.M.** (Director) y otros, *Contabilidad pasado, presente y futuro*, Editorial La Ley. Buenos Aires, 2009
- **Financial Accounting Standards Board (FASB)** SFAS nro. 154 Accounting Changes and Error Corrections
- **Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)**: Resoluciones Técnicas 8, 9, 16, 17 y 26.
- **Internacional Accounting Standars Board (IASB,)** Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 8, 10.
- **Casal, María del Carmen y Maestromej, Marcelina**, *Reconocimiento y exposición de los resultados diferidos en los estados contables básicos*, trabajo presentado en las XXX Jornadas Universitarias de Contabilidad, Salta, octubre de 2009.

AJUSTES DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: PROTAGONISTAS DE LA ÚLTIMA DÉCADA

Autores:

**C.P. GUSTAVO R. RONDI
C.P. MARIA DEL CARMEN CASAL
MELISA GOMEZ**

RESUMEN

Los estados contables deben proveer información sobre el patrimonio del ente emisor y su evolución en el período que abarcan, para que sea utilizada por quienes toman decisiones económicas. Dichos estados incluyen información sobre las causas del resultado devengado en el período, la cual será empleada, entre otros usos, para evaluar la gestión de los administradores, predecir los resultados futuros, comparar el desempeño del emisor con el de otros, tomar decisiones societarias sobre distribución de dividendos y determinación de remuneraciones de los órganos de administración, y como base para determinaciones impositivas. En ocasiones el resultado que se ha informado por un período es modificado en períodos posteriores, mediante el reconocimiento de ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

Estos ajustes deben practicarse cuando:

- a) resulta ser necesario **corregir errores u omisiones** en los cuales se haya incurrido en la medición del patrimonio al cierre de un ejercicio anterior (o más de uno) motivo por el cual los resultados determinados en dicho(s) ejercicio(s) fueron incorrectos; o
- b) se decide un **cambio en el criterio contable** empleado para medir el patrimonio, por lo cual se deben homogeneizar los criterios de medición del patrimonio al inicio y al cierre del ejercicio a fin de determinar correctamente el resultado imputable a cada período.

En ambos casos se debe proceder a:

- ✓ corregir el saldo inicial de los resultados acumulados en el estado de evolución del patrimonio neto;
- ✓ corregir el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes (EyEE) en el estado de flujo de efectivo, cuando dicho saldo inicial hubiera sido afectado por los ajustes ; y
- ✓ adecuar la información comparativa que se presente, considerando a los ajustes como resultados de los ejercicios anteriores que correspondan.

Es importante tener en cuenta que al producirse un cambio en la aplicación de una política o criterio contable se hace necesario evaluar en que medida resulta afectado, el saldo inicial del período actual, como así también los saldos iniciales del (o los) período(s) precedente(s) que se estén informando. De esta manera lo que se pretende es que el efecto se aplique a la información comparativa de períodos anteriores retro trayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. Si bien esta cuestión no va a modificar el efecto acumulado del cambio, si puede repercutir en los rubros involucrados que deban corregirse en la información comparativa.

De todas maneras, cabe aclarar que la aplicación retroactiva de la norma se efectuará en todos los casos en los que corresponda salvo, y en la medida, que fuera impracticable determinar los efectos del cambio que corresponden a cada período específico o el efecto acumulado, ya sea por razones facticas o por cuestiones de costos. En estos casos se debe brindar información complementaria al respecto,

indicando las circunstancias que dan origen a esta imposibilidad y una descripción de cómo y desde cuando se ha aplicado el cambio en la política contable. Esta situación está específicamente prevista en la NIC 8

En ningún caso las adecuaciones planteadas afectan a los estados contables publicados ni las decisiones tomadas en base de ellos. Al respecto, se plantea el mismo tratamiento, tanto a nivel doctrinario como a nivel normativo, sin mayores diferencias en las disposiciones nacionales e internacionales analizadas, actualmente vigentes.

Es de destacar que en la última década se han producido en forma constante importantes cambios en la normativa contable, cambios que han generado, por su aplicación, el sucesivo reconocimiento de ajustes de resultados de ejercicios anteriores. Entendemos que esta situación se continuará poniendo de manifiesto en los estados contables a ser presentados en los próximos ejercicios, teniendo en cuenta el proceso de adopción de normas internacionales por parte de determinados entes y la eventual emisión de normas contables aplicables a entes pequeños y medianos, que deberán reconocer este tipo de ajustes en el primer ejercicio de aplicación de las nuevas normas.

A partir del análisis de los estados contables de un ente, y en particular del resultado del ejercicio informado, se adoptan decisiones de mayor o menor envergadura. Por ende, si el resultado de un ejercicio se ve modificado como consecuencia de una reexpresión del mismo por errores detectados con posterioridad o aplicación retroactiva de normas contables, puede dar lugar a la toma de decisiones basadas en información que posteriormente se ha visto rectificadas. En determinados casos esta circunstancia ha dado lugar a posteriores controversias, e inclusive reclamos judiciales.

Es claro que estos ajustes en ningún caso se exponen como resultados de un ejercicio y, en determinadas circunstancias, ni siquiera van a exponerse adecuando la información comparativa por corresponder su origen a ejercicios anteriores a los que se están informando.

En estos casos y considerando la relevancia del tema planteado, no solo a la luz de la exposición de información fiable, sino y principalmente en función de las decisiones que se adopten a partir de ella, proponemos, que se brinde información adicional, vinculada con los periodos anteriores al mas antiguo que se este exponiendo. Esta información debería abarcar por lo menos:

:

- ✓ el resultado informado en los estados contables publicados correspondientes al período al cual corresponde el ajuste;
- ✓ el concepto e importe del ajuste; y
- ✓ el resultado modificado.

Esta información podría incluirse en la nota que habitualmente se presenta informando el concepto del ajuste, su efecto sobre la información comparativa y la justificación, en su caso, del cambio de criterio contable.

Palabras Clave: Ajuste de resultados de ejercicios anteriores – Aplicación retroactiva – Corrección de errores – Normas contables – Información comparativa