

Modificaciones a Resultados de Ejercicios Anteriores (conocidas como AREA) Tratamiento contable

Dr. C.P. Oscar López¹

Las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) vigentes, se refieren a las Modificaciones a Resultados de Ejercicios Anteriores, conocidas normalmente como AREA (acrónimo de: Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores), en cuanto a su reconocimiento y medición², cuando establecen 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,...”*³ (RT 17, punto 4.10) o *“Estas modificaciones se practicarán con motivo de: a) correcciones de errores u omisiones 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. En el caso que el cambio de medición contable se origine en una nueva norma, se aplicará lo dispuesto expresamente en ella.”* (RT 41, segunda y tercera parte, punto 2.10, respectivamente).

La cuenta representativa de la Modificación a Resultados de Ejercicios Anteriores es: **Resultados no Asignados**. Por ejemplo, la registración sería: Cuenta del Activo/Pasivo/Patrimonio Neto a Resultados no Asignados o Resultados no Asignados a Cuenta del Activo/Pasivo/Patrimonio Neto.

Las Modificaciones a Resultados de Ejercicios Anteriores, no constituyen partidas del estado de resultados (o del estado de recursos y gastos) del ejercicio.

En cuanto a la exposición (o presentación), el tema está tratado en la RT 8⁴, capítulo II, punto F, cuando establece que se deberán cumplir, con los siguientes pasos:

- 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.**

¹ Asesor Técnico del Área de Normas Contables y de Auditoría.

² Resolución Técnica N° 17 (RT 17) “Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general”, Segunda parte, “Medición contable general”, punto 4.10 y Resolución Técnica N° 41 (RT 41) “Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños (EP) y Entes Medianos (EM)”, Segunda parte (EP), “Normas generales”, punto 2.10 y Tercera parte (EM), “Normas generales”, punto 2.10.

³ La RT 17 y la RT 41, agregan que *“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.”*

⁴ Resolución Técnica N° 8 (RT 8) “Normas generales de exposición contable”, Capítulo II. “Normas comunes a todos los estados contables”, F. “Modificación de la información de ejercicios anteriores”.

Ejemplo: Cómo quedaría el Estado de Evolución del Patrimonio Neto (EEPN) “exponiendo el efecto sobre los saldos iniciales”

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO⁵

(correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, comparativo con el ejercicio anterior, en moneda homogénea)

Conceptos	Aportes de los propietarios			Resultados Acumulados				Total del patrimonio neto Actual	Total del patrimonio neto Anterior
	Capital suscrito	Ajuste del capital	Total	Ganancias reservadas			Resultados no asignados		
				Reserva legal	Reserva facultativa	Total			
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	
Saldos al inicio del ejercicio							(1)		
Modificación del saldo (Nota.)							(2)		
Saldo al inicio modificado							(3)		
Resultado del ejercicio									
Saldos al cierre del ejercicio									

Nota: Se toma el ejemplo para el segundo (y siguientes) ejercicios de aplicación del ajuste contable por inflación.

- (1) Saldo al inicio del ejercicio (que es el Saldo al cierre del ejercicio anterior), reexpresado a moneda homogénea de cierre del ejercicio actual.
- (2) Modificación del saldo (Modificación a Resultados de Ejercicios Anteriores), reexpresado a moneda homogénea de cierre.
- (3) Sumatoria del saldo al inicio del ejercicio (reexpresado) y la modificación del saldo (reexpresada).

Ejemplo: Cómo quedaría el Estado de Flujo de Efectivo (EFE) “exponiendo el efecto sobre los saldos iniciales” (de corresponder)

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO⁶

(correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, comparativo con el ejercicio anterior, en moneda homogénea)

Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$
VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Efectivo al inicio del ejercicio	(1)	
Modificación de ejercicios anteriores (Nota N°...)	(2)	
Efectivo modificado al inicio del ejercicio	(3)	
Efectivo al cierre del ejercicio		
Aumento (Disminución) neta del efectivo		
CAUSAS DE LAS VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Actividades operativas		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades operativas		
Actividades de inversión		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de inversión		
Actividades de financiación		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de financiación		
AUMENTO (DISMINUCIÓN) NETA DEL EFECTIVO		

Nota: Se toma el ejemplo para el segundo (y siguientes) ejercicios de aplicación del ajuste contable por inflación.

⁵ RT 9, Anexo “Modelo de estados contables”.

⁶ RT 9, Anexo “Modelo de estados contables”

- (1) Saldo al inicio del ejercicio (que es el Saldo al cierre del ejercicio anterior), reexpresado a moneda homogénea de cierre actual.
- (2) Modificación del saldo (Modificación a resultados de ejercicios anteriores), reexpresado a moneda homogénea de cierre.
- (3) Sumatoria del saldo al inicio del ejercicio (reexpresado) y la modificación del saldo (reexpresada).

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

Ejemplo: Cómo quedarían los Estados Contables (EECC) básicos “adecuando las cifras de la información comparativa”

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL⁷
(correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, comparativo con el ejercicio anterior, en moneda homogénea)

Conceptos	Actual	Anterior	Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$		\$	\$
ACTIVO			PASIVO		
ACTIVO CORRIENTE			PASIVO CORRIENTE		
Caja y bancos (Nota...)		(1)	Deudas comerciales (Nota...)		(1)
Inversiones temporarias (Nota.. y Anexo..)		(1)	Deudas sociales (Nota...)		(1)
Créditos por ventas (Nota...)		(1)	Deudas fiscales (Nota...)		(1)
Otros créditos (Nota...)		(1)	Anticipos de clientes (Nota...)		(1)
Bienes de cambio (Nota...)		(1)	Otras deudas (Nota...)		(1)
Total del Activo Corriente			Total del Pasivo Corriente		
ACTIVO NO CORRIENTE			PASIVO NO CORRIENTE		
Otros créditos (Nota...)		(1)	Otras deudas (Nota...)		(1)
Activos biológicos (Nota...)		(1)	Previsiones (Nota... y Anexo...)		(1)
Bienes de uso (Nota... y Anexo...)		(1)	Total del Pasivo no Corriente		(1)
Propiedades inversión (Nota... y Anexo...)		(1)	Total del Pasivo		
Total del Activo no Corriente			PATRIMONIO NETO (s/estado)		
Total del Activo			Total del pasivo y patrimonio neto		

- (1) Rubro (del activo o del pasivo) que contiene la cuenta contrapartida de Resultados no Asignados, cuando se adecua la información comparativa (reexpresado a moneda homogénea de cierre).

Profesional de Ciencias
Económicas de la Ciudad
Autónoma de Buenos Aires

⁷ RT 8, Capítulo III. “Estado de situación patrimonial o Balance general”, punto G. “Modificación de la información de ejercicios anteriores”: “Deben adecuarse las cifras correspondientes al estado de situación patrimonial del ejercicio precedente cuando existan modificaciones de la información de ejercicios anteriores que lo afecten, al sólo efecto de su presentación comparativa con la información del ejercicio. Por lo tanto, esas adecuaciones no afectan a los estados contables del ejercicio anterior ni a las decisiones tomadas en base a ellos.”

ESTADO DE RESULTADOS⁸

(correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, comparativo con el ejercicio anterior, en moneda homogénea)

Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$
Ventas netas de bienes (o servicios)		(1)
Costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados) (Anexo...)		(1)
Gastos de comercialización (Cuadro...)		(1)
Gastos de administración (Cuadro...)		(1)
Resultados financieros y por tenencia (incluye RECPAM)		(1)
Otros Ingresos y Egresos		(1)
Resultado antes del impuesto a las ganancias		(1)
Impuesto a las ganancias		(1)
Resultado final del ejercicio		(1)

(1) Rubro que contiene la cuenta contrapartida de Resultados no Asignados, cuando se adecua la información comparativa (reepresado en moneda homogénea de cierre).

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO⁹

(correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, comparativo con el ejercicio anterior, en moneda homogénea)

Conceptos	Aportes de los propietarios			Resultados Acumulados			Resultados no asignados	Total del patrimonio neto Actual	Total del patrimonio neto Anterior
	Capital suscrito	Ajustes del capital	Total	Ganancias reservadas					
				Reserva legal	Reserva facultativa	Total			
\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	
Saldos al inicio del ejercicio							(1)		
Modificación del saldo (Nota.)							(2)		
Saldo al inicio modificado							(3)	(5)	
Resultado del ejercicio									(4)
Saldos al cierre del ejercicio									(5)

(1) Saldo al inicio del ejercicio, reexpresado a moneda homogénea de cierre.

⁸ RT 8, Capítulo IV. "Estado de resultados (o de recursos y gastos)", punto B. "Ajustes de resultados de ejercicios anteriores":

"B.1. Concepto

Son aquellos provenientes de la corrección de los errores producidos en los ejercicios anteriores o del efecto de los cambios realizados en la aplicación de normas contables.

B.2. Efectos

Los ajustes de resultados de ejercicios anteriores no constituyen partidas del estado de resultados del ejercicio. Se presentan como correcciones al saldo inicial de resultados acumulados en el estado de evolución del patrimonio neto (Ver norma B del capítulo V).

Cuando los ajustes citados tuvieren efecto sobre los ejercicios anteriores que se hubieran presentado, a efectos comparativos se deben exponer como resultados de dichos ejercicios, ordinarios o extraordinarios según corresponda, respetando las normas de clasificación respectivas, y referenciado los rubros afectados a la información complementaria que describa tales ajustes.

Cuando se concrete un cambio en las normas contables aplicadas, se deben exponer las razones del cambio y los efectos que tal situación ha provocado en la información que se presenta. Esta exposición debe realizarse en la información complementaria y proceder a modificar las cifras del ejercicio anterior que correspondan.

En su caso, deben distinguirse la participación minoritaria y el impuesto a las ganancias que afecten a los ajustes de resultados de ejercicios anteriores."

⁹ RT 8, Capítulo V. "Estado de evolución del patrimonio neto", punto B. "Modificación de la información de ejercicios anteriores": "Cuando las modificaciones de ejercicios anteriores (ver norma F. del Capítulo II) afecten al patrimonio neto, en el estado de evolución del patrimonio neto debe exponerse el saldo inicial por su valor anterior, tal como fue publicado oportunamente y reexpresado, la descripción de la modificación correspondiente y el valor corregido.

Tal discriminación puede hacerse en la información complementaria y referenciar a ella en el estado de evolución del patrimonio neto.

Además, se debe describir la modificación y sus efectos en la información complementaria."

- (2) Modificación del saldo (Modificación a Resultados de Ejercicios Anteriores), reexpresado a moneda homogénea de cierre.
- (3) Sumatoria del saldo al inicio del ejercicio y la modificación del saldo.
- (4) Resultado del ejercicio, reexpresado a moneda homogénea de cierre (verificar la coincidencia con el Resultado Final del Ejercicio del Estado de Resultados).
- (5) El Saldo al final del Ejercicio (en el Total del Patrimonio Neto del Ejercicio Anterior) tiene que coincidir con el Saldo al Inicio Modificado (en el Total del Patrimonio Neto del Ejercicio Actual).

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO¹⁰

(correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, comparativo con el ejercicio anterior, en moneda homogénea)

Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$
VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Efectivo al inicio del ejercicio	(1)	
Modificación de ejercicios anteriores (Nota N°...)	(2)	
Efectivo modificado al inicio del ejercicio	(3)	
Efectivo al cierre del ejercicio		(4)
Aumento (Disminución) neta del efectivo		
CAUSAS DE LAS VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Actividades operativas		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades operativas		
Actividades de inversión		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de inversión		
Actividades de financiación		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de financiación		
AUMENTO (DISMINUCIÓN) NETA DEL EFECTIVO		

- (1) Efectivo al inicio del ejercicio, reexpresado a moneda homogénea de cierre.
- (2) Modificación de ejercicios anteriores (Modificación a Resultados de Ejercicios Anteriores), reexpresado a moneda homogénea de cierre.
- (3) Sumatoria del efectivo al inicio del ejercicio y la modificación de ejercicios anteriores.
- (4) El efectivo al cierre del ejercicio anterior tiene que coincidir con el efectivo modificado al inicio del ejercicio (4 = 3).

Toda adecuación de la información comparativa correspondiente al (o a los) períodos (s) precedente (s) no afectan a los estados contables correspondiente (s) a ese (o a esos) período (s) originalmente emitidos, ni a las decisiones tomadas en base a él (o a ellos).¹¹

Información complementaria:

La RT 8, Capítulo VII “Información complementaria”, punto B “Descripción de la información a incluir”, inciso 14. “Modificación a la información de ejercicios anteriores”, establece lo siguiente:

¹⁰ RT 8, Capítulo VI. “Estado de flujo de efectivo”, punto C. “Modificación de la información de ejercicios anteriores”: “Cuando el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes esté afectado por modificaciones de ejercicios anteriores: a) debe exponerse su importe original (el publicado oportunamente, reexpresado en moneda de cierre si así correspondiere), la descripción y el importe de la modificación correspondiente y el saldo inicial corregido. Esta discriminación puede hacerse en la información complementaria.

b) deben adecuarse las cifras correspondientes al estado de flujo de efectivo del (o de los) ejercicio(s) precedente(s) que se incluyan como información comparativa.”

¹¹ RT 8, Capítulo II. “Normas comunes a todos los estados contables”, F. “Modificación de la información de ejercicios anteriores”, último párrafo.

“Cuando no esté explicitado en los estados básicos, en la información complementaria debe exponerse el concepto de la modificación y la cuantificación de su efecto sobre los componentes de los estados básicos (rubros del patrimonio, de resultados del período, causas de variación del efectivo) al inicio o el cierre del ejercicio anterior, los que correspondieren.

Debe referenciarse en los rubros modificados de los estados básicos a la información complementaria que describa dicha modificación.

Cuando la modificación se origine en un cambio en las normas contables aplicadas, se debe - además- describir el método anterior, el nuevo y la justificación del cambio.

Cuando como consecuencia de un cambio de norma o de criterio contable o de la corrección de un error de ejercicios anteriores corresponda modificar la información de ejercicios anteriores, pero resulte impracticable la determinación del efecto acumulado sobre los saldos al inicio de uno o más períodos anteriores y por lo tanto no pueda adecuarse la información a exponer en forma comparativa, la entidad deberá exponer en la información complementaria:

- a) el motivo que hace impracticable la adecuación de las cifras comparativas, una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable o se ha realizado la corrección del error; y*
- b) la naturaleza de las modificaciones que tendrían que haberse realizado en caso de no existir la impracticabilidad.”*

Un modelo de nota podría ser¹²:

Nota XX: Modificación a resultados de ejercicios anteriores

El Resultado del Ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa (*anterior*) ha sido modificado por la corrección de un error en el cálculo de las depreciaciones de ese ejercicio, que fue corregido contablemente en el presente ejercicio. Eso ha dado lugar a que el Estado de Resultados del ejercicio anterior que se expone en forma comparativa difiera del presentado con los Estados Contables del ejercicio finalizado en esa fecha en el rubro depreciaciones (*en su caso debería indicarse si son los gastos de administración o de comercialización*) que han sido reducido en \$..., importe que había sido devengado de más y cuyo efecto impositivo que se refleja en el renglón Impuesto a las Ganancias del mismo estado es de \$..., resultando un incremento neto del Resultado del Ejercicio anterior de \$.... Este ajuste ha dado lugar a un incremento del saldo de Bienes de Uso de \$... y un aumento de Impuesto a las Ganancias a pagar de \$... del Estado de Situación Patrimonial dd/mm/aaaa (*anterior*), expuesto en forma comparativa con los saldos del presente ejercicio. Estos ajustes también se reflejan en forma concordante en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto y en el Anexo de Bienes de Uso.

¹² Modelo de nota (adaptado) del publicado en el Informe N° 28 “Estados contables comparativos”, del Área Contable, del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).