

*Publicado en el número de noviembre de 2010 de la revista Enfoques (Editorial La Ley).*

## **LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 28, DE MODIFICACIÓN A LAS NORMAS SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA**

Enrique Fowler Newton

1. Introducción.....	2
2. El concepto de “impracticabilidad” .....	2
3. La comparabilidad entre sucesivos juegos de estados financieros .....	3
4. Los cambios de políticas contables y sus efectos sobre la comparabilidad de los estados financieros...4	4
5. La comisión de errores y sus efectos sobre la comparabilidad de los estados financieros.....	6
6. Cambios introducidos por la RT 28.....	8
6.1. Cambios al marco conceptual .....	8
6.2. Excepciones específicas por impracticabilidad .....	8
6.3. Información a suministrar cuando no se efectúen correcciones retroactivas por aplicación de la excepción por impracticabilidad.....	10
6.4. Vigencia y aplicación anticipada .....	10
7. Aplicación de las nuevas normas .....	11
7.1. Casos de cambios de políticas contables .....	11
7.2. Casos de corrección de errores .....	12
8. Consideraciones finales .....	13

## 1. Introducción

En octubre de 2010, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) modificó los pronunciamientos técnicos de ese organismo referidos a la presentación de información comparativa en los estados financieros (estados contables) correspondientes a un ejercicio o período intermedio en el que su emisor:

- a) modifica las políticas contables aplicadas en su preparación; o
- b) corrige un error cometido en ejercicios anteriores.

Dicha modificación:

- a) fue instrumentada por la FACPCE mediante la emisión de su resolución técnica (RT) 28<sup>1</sup>, que se basó en su proyecto 20 de RT<sup>2</sup>;
- b) alinea las normas contables (NC) propuestas por la FACPCE y referidas a la materia indicada con las reglas que sobre la materia contiene la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8, que es uno de los componentes de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF);
- c) será analizada en este artículo, después de presentar algunas consideraciones sobre:
  - 1) el concepto de impracticabilidad;
  - 2) la comparabilidad entre sucesivos juegos de estados financieros;
  - 3) los cambios de políticas contables;
  - 4) la comisión de errores en la preparación de estados financieros.

## 2. El concepto de “impracticabilidad”

En cuanto recordamos, el concepto de “impracticabilidad”<sup>3</sup> apareció unos pocos años atrás en la NIC 8, en cuya versión actual se define:

La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad<sup>4</sup> no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

---

<sup>1</sup> *Modificaciones de las Resoluciones Técnicas Nº 8 y 16. Impracticabilidad – Presentación de información comparativa*, RT 28 de la FACPCE.

<sup>2</sup> *Modificaciones de las Resoluciones Técnicas 8 y 16. Impracticabilidad – Presentación de información comparativa*, Proyecto 20 de RT de la FACPCE.

<sup>3</sup> Esta palabra no ha sido incorporada al Diccionario de la Real Academia Española.

<sup>4</sup> La que emite los estados financieros.

Esta idea fue receptada en la RT 28, que la incorporó al *marco conceptual (MC)* descrito en la RT 16<sup>5</sup>.

### **3. La comparabilidad entre sucesivos juegos de estados financieros**

Es de esperar que los usuarios de informaciones financieras quieran identificar similitudes y diferencias entre los fenómenos económicos que ellas pretenden representar. Con este propósito, podrían comparar datos contenidos en estados financieros:

a) de una misma entidad, correspondientes:

- 1) a la misma fecha (o por el mismo período), para observar determinadas relaciones entre elementos contenidos en ese juego de estados financieros;
- 2) a fechas (o períodos) sucesivos, para identificar las tendencias de su situación patrimonial y financiera y de su desempeño;

b) de entidades con características similares, como ayuda para la evaluación de dichas tendencias en términos relativos.

La cuestión tratada en la RT 28 tiene que ver con el caso indicado en el inciso a)2).

La comparabilidad total entre sucesivos juegos de estados financieros de un emisor sólo podría lograrse si:

- a) en la preparación de todos ellos se empleasen las mismas políticas contables<sup>6</sup>;
- b) los períodos comparados fuesen de igual duración; y
- c) no existieren otros hechos que afecten las comparaciones.

Sin embargo, a veces ocurre que:

a) las políticas contables cambian:

- 1) debido a modificaciones a las NC que el emisor de los estados financieros está obligado a aplicar; o
- 2) porque existiendo la posibilidad de optar entre dos o más NC alternativas, el emisor de dichos estados modifica su preferencia;

b) un cambio en la fecha de cierre del ejercicio económico legal obliga a preparar estados financieros correspondientes a un ejercicio de duración irregular;

---

<sup>5</sup> RT 28, segunda parte, artículo 1º.

<sup>6</sup> El conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas, métodos y procedimientos adoptados por las personas a cargo del gobierno de una entidad (o por sus administradores) para la elaboración y la presentación de los estados financieros de ésta.

c) se produce algún otro acontecimiento que afecta las comparaciones, como la incorporación de un nuevo negocio o la discontinuación de uno preexistente.

En estos casos, las NC suelen requerir que las notas a los estados financieros incluyan información que mitigue la imposibilidad de lograr la comparabilidad absoluta entre los estados financieros del período corriente y de ejercicios anteriores.

Por lo expuesto, la comparabilidad no puede considerarse un requisito imprescindible de la información financiera. En esta línea, desde septiembre de 2010 los MC de las NIIF y de las NC estadounidenses la consideran como una cualidad mejoradora de la utilidad de la información financiera, pero no como una cualidad esencial<sup>7</sup>.

En el MC de la FACPCE:

- a) la comparabilidad se presenta como un atributo que necesariamente debe ser alcanzado para que la información sea útil; pero
- b) también se señala que hay restricciones que condicionan el logro de las cualidades de la información<sup>8</sup>.

#### **4. Los cambios de políticas contables y sus efectos sobre la comparabilidad de los estados financieros**

Como señalamos más arriba, las políticas contables cambian cuando:

- a) las NC que el emisor de los estados financieros debe aplicar sufren modificaciones; o
- b) existen NC alternativas y el emisor modifica su preferencia.

En el segundo caso, las NC suelen requerir que en las notas a los estados financieros se informe la justificación del cambio<sup>9</sup>.

En cualquiera de los casos, el cambio de políticas contables afecta la comparabilidad, por lo que las NC requieren (con ciertas excepciones) que la nueva política contable se aplique retroactivamente, lo que tiene las siguientes implicaciones:

- a) en el ejercicio en que se reconoce el cambio de política contable, se corrigen las medidas monetarias asignadas al comienzo del ejercicio a los elementos de los estados financieros

---

<sup>7</sup> *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB, párrafo QC19 y *Conceptual Framework for Financial Reporting*, FASB Statement on Financial Concepts 8 (2010), párrafo QC19.

<sup>8</sup> RT 16, segunda parte, sección 3.

<sup>9</sup> La RT 8 lo hace en su segunda parte, capítulo VII, sección B.14. La NIC 8, en su párrafo 29(b), donde específicamente se requiere que el emisor informe las razones por las que la nueva política contable suministra información más fiable y relevante.

afectados por el cambio, reconociendo en su caso un *ajuste de resultados de ejercicios anteriores (AREA)*<sup>10</sup>;

- b) en el estado financiero que muestra la evolución del patrimonio neto, se muestran:
  - 1) el patrimonio inicial informado en los estados financieros previos (si correspondiere, ajustado por inflación para expresarlo en moneda de la fecha de cierre del ejercicio corriente);
  - 2) el importe del ajuste retroactivo efectuado;
  - 3) el patrimonio inicial modificado;
- c) similarmente se procede con el estado de flujo de efectivo si el cambio de políticas contables afecta la medida contable asignada al saldo inicial del concepto sobre cuya base se prepara el estado (sea: el efectivo y sus equivalentes), lo que no es frecuente;
- d) la información comparativa de ejercicios anteriores debe presentarse con los importes resultantes de aplicar la nueva política contable (como si ésta hubiera estado vigente en esos ejercicios anteriores).
- e) dentro de la información complementaria debe presentarse una nota a los estados financieros que explique:
  - 1) cuál era la política contable anterior;
  - 2) cuál es la nueva;
  - 3) el motivo del cambio;
  - 4) sus efectos sobre los principales componentes de los estados financieros;

En los pronunciamientos técnicos de la FACPCE:

- a) el cómputo de AREA está requerido por la RT 17 para cualquier caso de cambio de criterios de medición<sup>11</sup>, lo que resulta inadecuado en los casos en que la aplicación de las nuevas políticas contables implique el reconocimiento de partidas de resultados diferidos, su desaparición o la modificación de las medidas contables asignadas a ellas;
- b) las otras cuestiones se tratan en la RT 8, que:
  - 1) contiene reglas de exposición aplicables a cualquier emisor de estados financieros;
  - 2) incursionando en una cuestión legal, aclara que las correcciones retroactivas no afectan a los estados financieros de los períodos corregidos ni a las decisiones tomadas sobre la base de ellos<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Decimos *en su caso* porque la corrección podría tener efecto sobre otras partidas de patrimonio, como las que representan *resultados diferidos*.

<sup>11</sup> Segunda parte, sección 4.10.

<sup>12</sup> RT 8, segunda parte, secciones II.F, III.G, V.B, VI.C y VII.B.14.

En los casos de cambios a las NC (de reconocimiento, medición o exposición contable), es posible que la disposición modificatoria:

- a) requiera su aplicación retrospectiva o guarde silencio, en cuyo caso deben seguirse los procedimientos que acabamos de resumir;
- b) exija su aplicación prospectiva, en cuyo caso no deben computarse AREA pero sí suministrarse la información cualitativa que mitigue el efecto del cambio sobre la comparabilidad; o
- c) permita optar entre la aplicación retroactiva o prospectiva de la nueva NC.

Es razonable que se admita la aplicación prospectiva de una nueva NC si es que la corrección retroactiva de la información contable obligaría a la recopilación de información sobre el pasado cuya obtención en el presente sería dificultosa<sup>13</sup>.

Y es adecuado que se la requiera cuando la aplicación retrospectiva pueda facilitar la manipulación de la información contable o afecte la comparabilidad en mayor medida que la aplicación prospectiva.

## **5. La comisión de errores y sus efectos sobre la comparabilidad de los estados financieros**

Es posible que al preparar los estados financieros correspondientes a un período dado, su emisor cometa errores por:

- a) omitir la consideración de información que estaba disponible al momento de concluirse la preparación de los estados financieros; o
- b) utilizarla indebidamente.

Como consecuencia de estos errores, los estados financieros publicados no respetan totalmente las normas o las políticas contables que el emisor debió aplicar.

El emisor podría, por ejemplo:

- a) omitir el reconocimiento de algún elemento de los estados financieros (activos, pasivos, etcétera);
- b) reconocer alguno de esos elementos a pesar de no cumplirse las condiciones exigidas para ello;
- c) aplicar, a un elemento reconocido, una política contable de medición que no esté acep-

---

<sup>13</sup> Por ejemplo, la resolución 394/10 de la FACPCE permite que ciertos requerimientos de presentación de información complementaria por parte de las cooperativas (establecidos por la RT 24) puedan no aplicarse a la preparación de la información comparativa correspondiente al primer ejercicio en que dicha RT deba ser respetada.

- tada por las NC;
- d) aplicar incorrectamente una política contable aceptable;
  - e) en un estado financiero básico, clasificar incorrectamente una o más partidas de información;
  - f) en la información complementaria, omitir la divulgación de alguna información cuya exposición esté requerida por las NC.

No es un error la realización de una estimación que luego no coincide con la realidad, si se la efectúa con todos los cuidados del caso y respetando las correspondientes normas y políticas contables.

Un error afecta la comparabilidad de la información financiera, pero si es posteriormente descubierto, el problema puede ser mitigado aplicando procedimientos similares a los que deben seguirse cuando se cambian políticas contables. Esto incluye la realización de correcciones retroactivas de la información comparativa, para que ésta quede como si el error nunca hubiera sido cometido.

Supongamos que:

- a) en mayo de 20X1, un emisor de estados financieros detecta que en sus estados financieros al 31/12/X0 omitió el cómputo de un pasivo y de un gasto de administración por \$ 100, que fueron pagados en marzo de 20X1;
- b) sin embargo, ese gasto fue considerado cuando se calculó el pasivo por el impuesto sobre las ganancias acumulado en 20X0;
- c) las NC del caso requieren que en los estados financieros del ejercicio corriente se exponga información comparativa correspondiente al inmediatamente anterior;

En este caso:

- a) en los estados financieros de 20X1 no se registra un gasto (no se acumuló en este año) y en lugar de ello se reduce en \$ 100 la medida contable asignada a los resultados acumulados y al patrimonio al 31/12/X0;
- b) en la información comparativa del ejercicio anterior incluida en el estado de situación:
  - 1) la cifra del pasivo al 31/12/X0 se aumenta en \$ 100 (lo mismo se hace en cualquier nota que desagregue el total del correspondiente renglón del estado de situación);
  - 2) la del patrimonio se reduce en ese importe;
- c) en la información comparativa de 20X0 presentada en el estado de resultados se aumenta en \$ 100 la medida contable asignada a los gastos de administración y se modifican todos los subtotales posteriores, así como el importe del resultado del ejercicio (que disminuye);
- d) en las notas a los estados financieros debe darse información sobre la corrección del error

y su efecto sobre los principales componentes de ellos.

Las correcciones de errores de exposición son más sencillas. Normalmente, basta con:

- a) reclasificar partidas que habían sido mal ubicadas en los estados financieros erróneos o en las notas que desagregan informaciones contenidas en ellos;
- b) corregir los subtotales afectados;
- c) agregar información que se había omitido y que sigue teniendo vigencia;
- d) modificar cualquier información cualitativa errónea.

En la RT 8, los dos primeros aspectos están expresamente contemplados en la siguiente regla:

Los datos de períodos anteriores se prepararán y expondrán aplicando los mismos criterios de medición contable, de unidad de medida y de agrupamiento de datos utilizados para preparar y exponer los datos del período corriente<sup>14</sup>.

## 6. Cambios introducidos por la RT 28

### 6.1. Cambios al marco conceptual

La RT 28 incorporó dos párrafos al MC aprobado mediante la RT 16, para que éste:

- a) contenga una definición de *impracticabilidad*, basada en los conceptos que presentamos en el capítulo 2;
- b) indique que la impracticabilidad es una de las restricciones que condiciona el logro de las cualidades de la información contable;
- c) informe que empleando el criterio de impracticabilidad, la FACPCE proporcionara exenciones específicas en las RT e interpretaciones referidas a la aplicación de requerimientos específicos.

Esto último ha sido mencionado para que quede claro que sólo podrá omitirse la aplicación de una NC por causa de impracticabilidad cuando:

- a) así lo prevea una RT o una interpretación; y
- b) se cumplan las condiciones que ella establezca para el caso particular.

### 6.2. Excepciones específicas por impracticabilidad

Siguiendo a la NIC 8, la RT 28 considera la posibilidad de que:

---

<sup>14</sup> RT 8, segunda parte, capítulo II, sección E.



- a) se haya producido un cambio de políticas contables o una corrección de error;
- b) debido a ello, deban practicarse correcciones retroactivas a la medida contable asignada al patrimonio inicial y a componentes de la información comparativa; y
- c) esas correcciones no sean *practicables*.

En su nuevo texto, la RT 8 permite excepciones por impracticabilidad a la obligación de efectuar correcciones retroactivas por cambios de políticas contables o por correcciones de error, cuando:

- a) los efectos de la aplicación retroactiva no sean determinables, que es lo que sucedería si en el período al cual corresponden los datos a modificar no se hubieran recopilado los datos necesarios para efectuar la modificación;
- b) la aplicación retroactiva exija la realización de estimaciones significativas referidas a transacciones, hechos o condiciones de tal período y no se cuente con evidencias de las circunstancias que en él existían; o
- c) no pueda establecerse si evidencias actualmente disponibles:
  - 1) ya existían en la fecha en que se emitieron los estados financieros cuyos datos deben modificarse; o
  - 2) aparecieron posteriormente<sup>15</sup>.

También se prevé el caso de impracticabilidad parcial, del siguiente modo:

Cuando sea impracticable determinar los efectos del cambio de una norma o de un criterio contable<sup>16</sup> o de la corrección de un error sobre la información comparativa en 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 propio período corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio 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<sup>17</sup>.

De acuerdo con el último párrafo, sólo podrá presentarse información modificada de un período anterior si es posible corregir todos los datos correspondientes al mismo.

---

<sup>15</sup> RT 28, segunda parte, artículo 3º.

<sup>16</sup> Entendemos que se refiere a un cambio de políticas contables por el que se pasa de un criterio aceptado por las NC a otro que cumple la misma condición. No se nos ocurre ninguna otra interpretación.

<sup>17</sup> RT 28, segunda parte, artículo 4º.

Supongamos que:

- a) una entidad está preparando sus estados financieros al 31/12/X2, con información comparativa del ejercicio 20X1;
- b) durante el ejercicio la entidad ha cambiado una política contable debido a la emisión de una nueva NC;
- c) la nueva NC debe aplicarse retroactivamente;
- d) es posible calcular el efecto del cambio sobre la medida contable asignada al patrimonio al 31/12/X1;
- e) no es practicable el cálculo del efecto del cambio sobre las medidas contables asignadas al patrimonio al 31/12/X0 y (en consecuencia) al resultado de 20X1;
- f) el cambio no tiene efectos sobre el estado de flujos de efectivo.

En este caso, la entidad no debería corregir retroactivamente ningún dato comparativo que corresponda al ejercicio 20X1, aunque le resulte posible preparar un estado de situación modificado al 31/12/X1.

El criterio adoptado privilegia la coherencia interna entre los datos de períodos anteriores que se presentan como información comparativa. Nada obsta a que la información comparativa reestructurada que no se presenta en los estados básicos se muestre dentro de la nota a los estados financieros referida a los cambios de políticas contables.

### **6.3. Información a suministrar cuando no se efectúen correcciones retroactivas por aplicación de la excepción por impracticabilidad**

En el caso indicado en el título de esta sección, en nota a los estados financieros deberán informarse:

- a) la razón por la cual no pueden adecuarse las cifras comparativas;
- b) una descripción “de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable o se ha realizado la corrección del error”;
- c) la naturaleza de las modificaciones que se habrían efectuado si hubieran sido practicable.

Opinamos que esta nota debería ser referenciada en los encabezamientos de las columnas de los estados básicos que contengan información comparativa no corregida, para alertar al lector sobre la falta de comparabilidad total entre los datos incluidos en ellos y los correspondientes al período corriente.

### **6.4. Vigencia y aplicación anticipada**

La FACPCE ha solicitado a los Consejos que las modificaciones propuestas en la RT 28:

- a) entren en vigencia para los ejercicios iniciados desde la fecha de su promulgación y los períodos intermedios comprendidos en ellos;
- b) puedan ser aplicadas anticipadamente.

Según el Diccionario de la Real Academia Española<sup>18</sup>, la palabra *promulgar* tiene tres acepciones:

- a) publicar algo solemnemente;
- b) hacer que algo se divulgue y propague mucho en el público.
- c) publicar formalmente una ley u otra disposición de la autoridad, a fin de que sea cumplida y hecha cumplir como obligatoria.

Descartamos la primera porque la FACPCE no es solemne en sus publicaciones y la tercera porque una RT no tiene autoridad legal (es una propuesta que los Consejos pueden aceptar, con cambios o sin ellos o bien rechazar).

Por otra parte, la simple aprobación de la RT 28 (el 1º de octubre de 2010) no conlleva su divulgación y propagación.

En consecuencia, consideramos como fecha de promulgación a la de publicación de la RT en la Internet, que suponemos se produjo en algún momento entre el 4 y el 8 de octubre de 2010. Más allá de estas especulaciones:

- a) sería muy raro que una entidad iniciase su ejercicio entre el 2 y el 31 de octubre de un año, por lo que en la práctica las nuevas normas serían obligatorias para los ejercicios iniciados desde noviembre de 2010, en las jurisdicciones en que los Consejos adopten sin cambios la sugerencia de la FACPCE, tal como lo prevé el Acta de Catamarca;
- b) un Consejo podría establecer, para la RT 28, una vigencia distinta a la propuesta por la FACPCE;
- c) es de esperar que los Consejos fijen la vigencia de las nuevas normas mencionando fechas concretas, de modo que los interesados no tengan que efectuar sus propias averiguaciones sobre la “fecha de promulgación de la RT 28”.

## 7. Aplicación de las nuevas normas

### 7.1. Casos de cambios de políticas contables

La utilización de las “excepciones por impracticabilidad” en los casos de cambios de políticas contables debería ser infrecuente porque:

---

<sup>18</sup> Vigésima segunda edición (<http://www.rae.es>).

- a) las dificultades de aplicación de nuevas NC deberían ser consideradas por el órgano emisor de ellas y motivar al dictado de normas de transición, de los tipos indicados hacia el final del capítulo 4;
- b) los cambios de políticas contables resultantes de su selección entre NC alternativas pueden ser planificados con el tiempo suficiente como para compilar la información necesaria para reestructurar la información comparativa a ser presentada en el ejercicio del cambio.

## 7.2. Casos de corrección de errores

Como resultado de un primer análisis, suponemos que la aplicación de las nuevas normas a los casos indicados en el epígrafe debería limitarse a situaciones en que el error deriva de la falta de consideración de determinadas NC que obligaban:

- a) a efectuar estimaciones que requerían la consideración de información que no fue recogida en su momento y que ya no puede obtenerse; o
- b) a considerar intenciones de los directores o administradores de la entidad que son desconocidas en el momento de la corrección del error.

Consideremos dos ejemplos, basados en otros que Cristian Munarriz presentó en un foro de Internet<sup>19</sup>.

Podrían presentarse:

a) la primera situación si:

- 1) el emisor de unos estados financieros al 31/12/X1 detecta que al cierre del ejercicio anterior debió comparar las medidas contables residuales de los elementos de propiedad, planta y equipo (*bienes de uso*) con sus correspondientes importes recuperables, para cuyo cálculo debería haber presupuestado ciertos flujos de fondos;
- 2) al preparar los estados financieros anteriores, la entidad no efectuó tal comparación ni compiló la información necesaria para hacerla;
- 3) al momento de la corrección del error, la obtención de esa información fuese impracticable;

b) la segunda, si:

- 1) de acuerdo con las NC que el emisor debe respetar, las cuentas por cobrar que se planea negociar, ceder o transferir anticipadamente deben medirse por su valor neto de realización y las restantes con el método de la tasa efectiva<sup>20</sup>;
- 2) los preparadores de unos estados financieros desconocían esta regla y en ejercicios

---

<sup>19</sup> <http://ar.groups.yahoo.com/group/contaudi/?yguid=289082605>.

<sup>20</sup> Es lo que requiere la RT 17. La negociación, cesión o transferencia debería implicar el traspaso de las ventajas y de los riesgos inherentes a la calidad de acreedor.

- anteriores emplearon el método de la tasa efectiva para todas las cuentas por cobrar;
- 3) hoy, se sabe que algunas cuentas por cobrar se negociaron antes de su vencimiento pero resulta imposible determinar cuál era la intención de los administradores de la entidad respecto de cada una de ellas a las fechas de cierre de ejercicios anteriores.

Otros errores resultan de la falta de consideración o de la mala utilización de información que estaba disponible cuando se los cometió. En estos casos, un emisor de estados financieros erróneos no podrá sostener seriamente que la corrección es impracticable, a menos que tal información haya desaparecido, lo que debería ser infrecuente.

## **8. Consideraciones finales**

La RT 28 ha tratado una cuestión que estaba ausente de la normativa contable argentina y lo ha hecho de una manera razonable.

Además, ha achicado las diferencias entre las NC desarrolladas por la FACPCE y las NIIF referidas al tema abordado.