

Información comparativa en los estados contables Pellegrini, Damián

1. EL MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

Unos de atributos que la información contenida en los estados contables debería reunir para ser útil a sus usuarios es el de comparabilidad.

La información contenida en los estados contables de una entidad debe ser susceptible de comparación con otras informaciones:

- * de la misma entidad a la misma fecha o periodo;
- * de la misma entidad a otras fechas o periodos;
- * de otros entidad.

Para que los datos informados por una entidad en un juego de estados contables sean comparables entre si se requiere:

- * que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida;
- * que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes;
- * que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o periodo, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases.

La máxima comparabilidad entre los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables de la misma entidad se lograría si:

- * se mantuviese la utilización de las mismas reglas (uniformidad);
- * los periodos comparados fuesen de igual duración;
- * dichos periodos no estuvieran afectados por las consecuencias de operaciones estacionales; y
- * no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación de nuevos negocios, la discontinuación de una actividad o una línea de producción o la ocurrencia de un siniestro que haya afectado las operaciones.

Sin embargo, las tres últimas condiciones podrían no alcanzarse por razones fácticas y la primera debe dejarse de lado cuando se ponen en vigencia nuevas normas contables profesionales. En todos estos casos, los estados contables deberían contener información que atenué los defectos de comparabilidad referidos.

Al comparar estados contables de diversas entidades se debe prestar atención a las normas contables aplicadas por cada uno de ellos, ya que la comparabilidad se vería dificultada si ellas difiriesen.

2. INFORMACIÓN COMPARATIVA A PRESENTAR

a) Estados contables básicos

Los importes de los estados contables básicos se presentaran a dos columnas: en la primera se expondrán los datos del periodo actual y en la segunda la siguiente información comparativa:

- * cuando se trate de ejercicios completos, la correspondiente al ejercicio precedente;
- * cuando se trate de periodos intermedios:
 - o la información comparativa del estado de situación patrimonial será la correspondiente al mismo estado a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente;
 - o las informaciones comparativas correspondientes a los estados de resultados (o de

recursos y gastos), de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo serán las correspondientes al periodo equivalente del ejercicio precedente.

Ejemplo:

Si una entidad está presentando sus estados contables anuales por el período de 12 meses finalizado el 31/12/2012, entonces deberá presentar el estado de situación patrimonial comparativo con el 31/12/2011 y los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo comparativos con el período de 12 meses finalizado el 31/12/2011.

Si una entidad está presentando sus estados contables anuales por el período de 3 meses finalizado el 31/03/2013, entonces deberá presentar el estado de situación patrimonial comparativo con el 31/12/2012 y los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo comparativos con el período de 3 meses finalizado el 31/03/2012.

Si una entidad está presentando sus estados contables anuales por el período de 6 meses finalizado el 30/06/2013, entonces deberá presentar el estado de situación patrimonial comparativo con el 31/12/2012 y los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo comparativos con el período de 6 meses finalizado el 30/06/2012.

b) Estacionalidad

En caso de negocios estacionales, en el estado de situación patrimonial de periodos intermedios se incluirá también (mediante una tercera columna o una nota), los datos correspondientes a la misma fecha del año precedente.

Ejemplo:

Una heladería está presentando sus estados contables anuales por el período de 3 meses finalizado el 31/03/2013. Como se trata de una actividad estacional, deberá presentar:

- * el estado de situación patrimonial comparativo con el 31/12/2012 y el 31/03/2012;
- * los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo comparativos con el período de 3 meses finalizado el 31/03/2012.

c) Información complementaria

Los mismos criterios se emplearan para preparar la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos. La restante información complementaria contendrá los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del periodo corriente.

Ejemplo:

Si durante el ejercicio corriente la previsión para juicios y otros litigios disminuyó significativamente debido a la resolución de un juicio iniciado el ejercicio anterior, entonces podría agregarse una nota explicando la situación desde su origen (en el ejercicio anterior) hasta su finalización (en el ejercicio corriente).

d) Periodos irregulares

Cuando la duración del ejercicio o periodo incluido con fines comparativos difiera de la duración del ejercicio o periodo corriente, deberán exponerse esta circunstancia y el efecto que sobre la comparabilidad de los datos pudieren haber tenido la estacionalidad de las actividades o cualesquiera otros hechos.

Ejemplo:

Una entidad se constituyó el 01/09/2011 por lo que sus primeros estados contables fueron los correspondientes al período irregular de 4 meses finalizado el 31/12/2011.

Al preparar sus estados contables por el ejercicio anual de 12 meses finalizado el 31/12/2012, comparativos con el ejercicio anterior, deberá aclarar que se estará comparando un período de 12 meses contra uno de 4, y el efecto que esto implicaría sobre la comparabilidad de los datos.

e) No presentación de información comparativa

Además del caso en que se trata del primer ejercicio de una entidad, no se requiere la presentación de información comparativa, cuando la entidad no hubiera tenido la obligación de emitir el estado donde se hubiera encontrado la información con la que se requiere la comparación.

Véase también la cuestión de la "impracticabilidad" analizada en la sección 4.

3. MEDICIÓN Y EXPOSICIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA

Los datos de periodos 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 periodo corriente.

Por lo tanto, los datos comparativos presentados podrán diferir de los expuestos en los estados contables originales correspondientes a sus periodos cuando, en el periodo corriente:

* corresponda aplicar las normas sobre modificación de la información de ejercicios anteriores;

* se produzcan cambios en las normas contables referidas al contenido y la forma de los estados contables; o

* se modifiquen los contenidos de los componentes de los estados contables cuya exposición sea especialmente requerida por ciertas normas.

Toda adecuación de la información comparativa correspondiente los periodos precedentes no afectan a los estados contables correspondientes a esos periodos originalmente emitidos, ni a las decisiones tomadas en base a ellos.

a) Ajuste por inflación o deflación

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) evalúa en forma permanente la existencia o no de un contexto de inflación o deflación en el país. Cuando ella determina que existe un contexto de inflación o deflación, los estados contables deben expresarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. Por lo tanto, cuando deba presentarse información comparativa, todos los saldos de los periodos anteriores deben reexpresarse.

Ejemplo:

Suponga que FACPCE considera que existe un contexto de inflación.

Una entidad está preparando sus estados contables por el período anual finalizado el 31/12/2012. A esa fecha, el rubro "Caja y bancos" se presenta con un saldo de \$15.000. El saldo de ese rubro en los estados contables anteriores por el período finalizado el 31/12/2011 era de \$10.000. Como la entidad se encuentra en un contexto de inflación, deberá reexpresar el saldo al 31/12/2011 de la siguiente manera:

Índice de precios internos al por mayor (IPIM):

* Diciembre 2011: 505,42.

* Diciembre 2012: 571,77.

Coeficiente: $571,77 / 505,42 = 1,1313$

Reexpresión del saldo al 31/12/2011: $10.000 \times 1,1313 = 11.313$

Por lo tanto, el estado de situación patrimonial al 31/12/2012 comenzaría así:

Activo 31/12/2012 31/12/2011

Activo corriente

Caja y banco 15.000 11.313

El mismo procedimiento debería aplicarse para todos los saldos presentados.

b) Agrupamiento de datos

Si al preparar los estados contables del período corriente, se concluye que debe cambiarse el criterio del agrupamiento de datos, entonces deberán reclasificarse las partidas de los estados contables anteriores a efectos comparativos.

Ejemplo:

Una entidad está preparando sus estados contables por el período anual finalizado el 31/12/2012. El rubro "Otros créditos" en los estados contables por el período finalizado el 31/12/2011 se presentaba de la siguiente manera:

Saldo a favor de IVA 10.000

Saldo a favor del impuesto sobre los IIBB 12.000

Diversos 00.500

22.500

El concepto "Diversos" incluía:

* un saldo a favor del impuesto a las ganancias por \$100.

* un saldo a cobrar a una compañía de seguros por \$400.

Al 31/12/2012:

* el saldo a favor de IVA es \$15.000

* el saldo a favor del impuesto sobre los IIBB es \$14.000

* el saldo a favor del impuesto a las ganancias es \$8.000

* no se cuenta con otros créditos más que los mencionados.

En los estados contables anteriores, la inclusión del saldo a favor del impuesto a las ganancias como "diversos" era razonable dado su magnitud en comparación con los demás saldos. No obstante, en el período corriente el importe aumentó significativamente y la diferencia con los otros saldos se redujo. Por lo tanto, en los estados contables por el período finalizado el 31/12/2012 el saldo bajo análisis debería mostrarse por separado y debería modificarse la información comparativa:

31/12/2012 31/12/2011

Saldo a favor de IVA 15.000 10.000

Saldo a favor del impuesto sobre los IIBB 14.000 12.000

Saldo a favor del impuesto a las ganancias 8.000 100

Diversos 00.000 00.400

37.000 22.500

c) Modificación de la información de ejercicios anteriores

Se practicarán ajustes a los resultados de ejercicios anteriores con motivo de:

* correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores; o

* la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con ciertas excepciones.

Ejemplo:

Del primer caso: en el ejercicio corriente se detectó que en el ejercicio anterior se omitió la registración de:

* el activo por impuesto diferido generado por la provisión para deudores incobrables;

* la provisión de vacaciones de todos los empleados.

Del segundo caso:

* una entidad poseía al cierre del ejercicio anterior inversiones que medía a su costo por

así disponerlo las normas contables. Durante el ejercicio corriente, se emite una nueva norma que indica que todas las inversiones deben medirse a su valor neto de realización y que debe aplicarse retroactivamente.

- * una entidad venía depreciando sus rodados por el método de la línea recta pero decide, en el ejercicio corriente, cambiar el método por el de kilómetros recorridos.

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

- * 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;

- * cambien las condiciones preexistentes u ocurran situaciones que en sustancia son claramente diferentes de lo acaecido anteriormente.

Ejemplo:

Los estados contables por el ejercicio finalizado el 31/12/2011 fueron emitidos el 15/03/2012 y contenían una previsión para juicios y otros litigios de \$15.000. El importe correspondía a un juicio laboral que la entidad mantenía con ex-empleado y lo había estimado el abogado basándose, entre otras cosas, en el monto reclamado y la jurisprudencia relacionada. El juicio finalmente se resolvió durante julio 2012 y arrojó un monto a pagar por la entidad de \$20.000.

Al preparar los estados contables por el ejercicio finalizado el 31/12/2012, la entidad no debería modificar el importe de la previsión para juicios y otros litigios al 31/12/2011, debido a que a esa fecha el importe había sido estimado correctamente. Los \$5.000 de diferencia entre el importe real final (\$20.000) y el estimado (\$15.000) es un cargo a resultados del ejercicio 2012.

Cuando se computen ajustes de ejercicios anteriores:

- * deberá exponerse su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujo de efectivo.

- * deberán adecuarse las cifras correspondientes a los periodos precedentes que se incluyan como información comparativa.

Ejemplo:

Los estados contables por el ejercicio finalizado el 31/12/2011 informaban:

- * un total de bienes de uso a dicha fecha de \$10.000;
- * un resultado del ejercicio 2011 de \$20.000 (que incluían una pérdida de \$2.000 en concepto de depreciaciones);
- * un patrimonio neto a dicha fecha de \$50.000.

Durante el ejercicio 2012 se detectó que se cometió un error en el cálculo de las depreciaciones del ejercicio 2011: en vez de reconocerse por \$2.500 se computaron por \$2.000.

Por lo tanto, las cifras comparativas a incluir en los estados contables por el ejercicio finalizado el 31/12/2012 serían:

- * total de bienes de uso al 31/12/2011: 9.500
- * resultado del ejercicio 2011: 19.500
- * patrimonio neto al 31/12/2011: 45.500.

Todos los estados, notas y anexos deberían modificarse en consecuencia, por ejemplo:

- * anexo de bienes de uso;
- * anexo de gastos;
- * estado de resultados;

- * estado de evolución del patrimonio neto;
- * estado de situación patrimonial.

El estado de evolución del patrimonio neto comenzaría con las siguientes partidas:

- * saldo al inicio del patrimonio: 50.000
- * ajuste de resultados de ejercicio anteriores: -500.
- * saldo al inicio modificado del patrimonio: 45.500.

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

Ejemplo: véase el ejemplo de la sección b) anterior.

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

- * la naturaleza de la modificación;
- * el importe de cada partida o grupo de partidas que se han adecuado; y
- * el motivo de la modificación.

d) Cambios en las normas contables referidas al contenido y la forma de los estados contables

La información comparativa también debe modificarse si se producen cambios en las normas contables referidas a cuestiones de exposición.

Ejemplo:

Antes de la emisión de la Resolución Técnica (RT) 31, los inmuebles afectados a locación o arrendamiento se exponían:

- * dentro del rubro "bienes de uso", si la actividad principal de la entidad era la locación o arrendamiento de dichos bienes;
- * dentro del rubro "inversiones", en caso contrario.

La RT 31 requiere que dichos bienes se expongan en un rubro separado denominado "propiedades de inversión", independientemente si la actividad principal de la entidad es la locación o arrendamiento de esos bienes.

e) Modificación de los contenidos de los componentes de los estados contables cuya exposición es especialmente requerida por ciertas normas

A continuación presentamos algunos casos.

Operaciones discontinuadas o en discontinuación

En el estado de resultados deben mostrarse sucesivamente:

- * los resultados de las operaciones que continúan;
- * los resultados de las operaciones discontinuadas o en discontinuación, diferenciando los producidos por las operaciones en sí mismas y los generados por la disposición de los activos o la cancelación de los pasivos atribuibles a la discontinuación de las operaciones.

También debe exponerse cierta información complementaria, como por ejemplo, los importes registrados del total de activos y del total de pasivos que se ha resuelto disponer o cancelar.

Cuando en un ejercicio surjan operaciones como las descriptas, la información comparativa debe modificarse y adaptarse al ejercicio corriente.

Ejemplo:

Una entidad dedicada a la comercialización de artículos electrónicos decide discontinuar

en octubre 2012 su operatoria en el norte del país para concentrar su actividad exclusivamente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

En su estado de resultados por el ejercicio finalizado el 31/12/2012 deberá mostrar por separado los resultados relacionados con las sucursales del norte del país, tanto para el ejercicio corriente como para el ejercicio anterior finalizado el 31/12/2011, aunque a esa fecha no haya tenido intención de discontinuar la operatoria. Es decir, si el estado de resultados por el ejercicio finalizado el 31/12/2011 mostró un resultado final de \$100.000, correspondiente a operaciones que continuaban, entonces al confeccionar el estado de resultados por el ejercicio finalizado el 31/12/2012, dicho resultado deberá ser desagregado entre resultados relacionados con las sucursales del norte del país y resultados relacionados con las sucursales de la CABA.

Información por segmentos

En caso de cambio de los criterios aplicados para la preparación de la información por segmentos:

- * debe reestructurarse la información por segmentos comparativa, salvo que esto sea impracticable, en cuyo caso la información por segmento del periodo corriente debe suministrarse tanto sobre la nueva base como sobre la anterior;

- * debe informarse la naturaleza del cambio, sus razones, el hecho de que la información comparativa ha sido adaptada (o el hecho de que esto es impracticable) y, si fuere determinable, los efectos de la modificación.

Combinaciones de negocios: unificación de intereses

Cuando se produzca una combinación de negocios por unificación de intereses, los estados contables del periodo en que se produce la combinación y los de periodos anteriores, que se incluyan como información comparativa, deben mostrar los importes de la entidad combinada, como si la unificación de intereses se hubiese producido al comienzo del más antiguo de los periodos presentados.

4. IMPRACTICABILIDAD

Cuando la aplicación por primera vez de una norma o criterio contable o la corrección de un error determine la obligación de modificar la información de periodos anteriores a exponer en forma comparativa, la entidad procederá a efectuar dicha modificación, salvo que y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio. En este caso, la entidad deberá dejar constancia en la información complementaria de que la información comparativa no pudo ser modificada y de las circunstancias que hicieron impracticable tal modificación.

Es impracticable modificar la información de periodos anteriores por un cambio de norma o criterio contable o por corrección de un error cuando:

- * los efectos de la aplicación retroactiva no sean determinables, como por ejemplo si en el periodo cuya información deba modificarse no se hubieran recopilado los datos necesarios para tal modificación y no resulte factible su reconstrucción;

- * se requiera efectuar estimaciones significativas relativas a transacciones, eventos o condiciones de ese periodo anterior y no se cuente con evidencias de las circunstancias que en el existían, que permitan efectuar tales estimaciones; o

- * no pueda establecerse si las evidencias disponibles ya existían a la fecha en que los estados contables a modificar fueron originalmente emitidos o si se trata de evidencias basadas en información posterior a esa fecha a las que no corresponde dar efecto retroactivo.

Ejemplo:

La entidad intenta modificar retroactivamente la información comparativa pero, a la fecha que debe realizar los cálculos:

- * no cuenta con información sobre flujos de fondos para estimar el valor recuperable de

los bienes de uso;

- * no puede determinar fiablemente cuál habría sido su intención respecto al destino de las cuentas por cobrar;

- * no estimó la esperanza de vida y los beneficios a otorgar en el futuro para sus empleados, para calcular el pasivo por beneficios a empleados a largo plazo posteriores al término de la relación laboral;

- * no tiene información para estimar los valores corrientes de los activos y los costos de adquisición de los pasivos de las combinaciones de negocios realizadas anteriormente.

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

La aplicación retroactiva a un periodo 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 periodo.

Ejemplo:

Una entidad está preparando sus estados contables por el ejercicio finalizado el 31/12/2012 y presenta un período de información comparativa. Durante el ejercicio 2012 ha realizado un cambio de política contable, por lo que debería darle efecto retroactivo al menos desde el 01/01/2011 (fecha comparativa del "saldo al inicio del ejercicio" en el estado de evolución del patrimonio neto). Si no es practicable aplicar la política contable desde esa fecha, debería aplicarla desde cuando así lo sea, que podría ser el 01/01/2012 (inicio del ejercicio corriente).

5. CUESTIONES PRÁCTICAS A TENER EN CUENTA

A continuación presentamos comentarios a tener en cuenta al momento incluir información comparativa en un juego de estados contables:

- * el estado de situación patrimonial y de resultados se presentan a dos columnas;
- * el estado de evolución del patrimonio neto se presenta a dos columnas, teniendo en cuenta que la fecha comparativa de los "saldos al inicio del ejercicio" es la del inicio del ejercicio anterior;
- * en dicho estado, los "saldos al inicio del ejercicio" corresponden a los saldos al cierre del ejercicio anterior tal como surgen de los estados contables anteriores publicados;
- * cualquier ajuste de resultado de ejercicios anteriores se expone en una línea debajo de los "saldos al inicio del ejercicio" y generan un subtotal "saldos al inicio del ejercicio modificados";
- * el saldo al cierre del ejercicio anterior debe coincidir con el saldo al inicio del ejercicio modificado;
- * el estado de flujo de efectivo se presenta a dos columnas, teniendo en cuenta que el efectivo y equivalente al inicio debe coincidir con el efectivo y equivalente al cierre del ejercicio anterior;
- * las notas de apertura de rubros también deben presentarse en forma comparativa;
- * el anexo de bienes de uso y de activos intangibles se presenta con una columna comparativa para las mediciones residuales y una fila comparativa de los totales de la evolución de dichos activos (saldos al inicio, altas, bajas, depreciaciones del ejercicio, etc.);
- * en los anexos de inversiones y de costo de ventas se presenta una columna comparativa

con los saldos del ejercicio anterior;

- * en el anexo de provisiones se presenta una fila comparativa de los totales de la evolución de dichas partidas (saldos al inicio, aumentos, recuperos, aplicaciones, saldos al cierre);

- * en el anexo de activos y pasivos en moneda extranjera, se comparan tanto los importes en la moneda extranjera como los importes en la moneda de presentación;

- * en el anexo de gastos se presenta una columna comparativa por naturaleza de las partidas (depreciaciones, alquileres, sueldos, etc.) y una fila comparativa por función de las partidas (gastos de comercialización, de administración, de producción, otros);

- * en todos los anexos que presenten evoluciones (como el de bienes de uso, activos intangibles y provisiones) los saldos al inicio del ejercicio corriente deben coincidir con los saldos al cierre del ejercicio anterior.