

Tratamiento contable de las estimaciones, políticas contables y corrección de errores u omisiones. RT 54 (t.o. RT 56)

Oubiña, Gabriel H.

Abstract: En el presente trabajo se analiza la distinción en el tratamiento contable a dispensar en relación a las estimaciones, políticas contables, la corrección de errores u omisiones de períodos anteriores. En forma complementaria, se aborda la modificación de la información de ejercicios anteriores, las excepciones al reconocimiento de una norma, la aplicación del principio de significación y costo o esfuerzo desproporcionado y las consideraciones a realizar por la dirección de la entidad respecto a las cuestiones no previstas y a los hechos posteriores en la preparación de los estados contables.

Los estados contables (1) constituyen uno de los elementos más importantes para comunicar, de manera efectiva, información sobre la situación patrimonial (2), la evolución patrimonial (3) y la evolución financiera (4) de entidades públicas o privadas, tengan o no fines de lucro, (párr. 10, RT 54). Al respecto, la información indicada de una entidad interesa a diversas partes que tienen necesidades no totalmente coincidentes, siendo imposible que los estados contables satisfagan los requerimientos informativos de todos los usuarios (5). En particular, los importes de los estados contables se deberán presentar (6), con los mismos criterios utilizados para preparar la información del período actual, toda la información comparativa que sea relevante para los usuarios, excepto cuando esta Resolución Técnica u otras normas contables (7) permitan o requieran la utilización de un criterio diferente, (párr. 61, RT 54). En este sentido, una entidad preparará y expondrá (8) los datos de períodos anteriores aplicando las mismas políticas contables de medición, unidad de medida, agrupamiento de datos y revelación en notas utilizadas para preparar y exponer los del período actual. Por lo tanto, los datos comparativos (9) podrán diferir de los expuestos en el conjunto de estados contables original correspondiente a sus períodos cuando, en el período actual, la entidad, (párr. 62, RT 54):

a) Modifique de la información de ejercicios anteriores, [véase sección "4. Modificación de la Información de Ejercicios Anteriores"].

b) Utilice nuevas normas contables referidas al contenido y forma de los estados contables.

c) Modifique el contenido de los componentes de los estados contables cuya exposición sea especialmente requerida por la Resolución Técnica bajo análisis u otras normas contables [por ejemplo, la composición de segmentos o la lista de operaciones discontinuadas o en discontinuación (10)].

II. Estimaciones, políticas contables y corrección de errores u omisiones de períodos anteriores

II.1. Estimaciones contables

Concepto (párr. 90)	Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados contables no pueden ser medidas con precisión, sino solo estimadas.
Implicancias (párr. 90)	El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información confiable disponible más reciente.
Origen	Se produce tras la evaluación de la situación actual del

	<p>elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes (p. 5, NIC 8).</p> <p>Son el resultado de nueva (o adicional) información o acontecimientos o de poseer más experiencia (p. 34, NIC 8).</p> <p>En consecuencia, no se considerará un cambio de criterio contable, al no estar relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error (p. 5 y 34, NIC 8).</p>
Ejemplos (párr. 90)	<p>a) Las cuentas por cobrar de dudosa recuperación.</p> <p>b) La obsolescencia de los bienes de cambio.</p> <p>c) El valor razonable.</p> <p>d) La vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los bienes de uso u otros activos depreciables.</p> <p>e) Las obligaciones por garantías concedidas.</p>
Reconocimiento (párr. 91)	<p>En forma prospectiva, de la siguiente forma:</p> <p>a) Incluyéndolo en el resultado del período durante el cual se produce dicho cambio y de los períodos futuros, si la modificación afectara a todos ellos.</p> <p>b) Ajustando la medición contable de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto.</p> <p>En otras palabras, el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable significa que se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros (p. 5-y 38, NIC 8).</p> <p>Por ejemplo:</p> <p>i) Un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo.</p> <p>ii) Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo depreciable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo.</p> <p>En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto del periodo corriente. El efecto, si existiese, en periodos futuros se reconoce como ingreso o gasto de dichos periodos futuros (p. 38, NIC 8).</p>
Revelación (párr. 683/4)	<p>Se revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación a la fecha de los estados contables, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor contable de los activos o pasivos dentro del período contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:</p> <p>a) Su naturaleza.</p> <p>b) Su valor contable a la fecha de los estados contables.</p>

- Casos de aplicación:

Caso 1: Por ejemplo, una entidad dispone, en el tercer año de adquirido, de nueva información (originada en un mayor uso) respecto a la disminución de la vida útil (de 5 a 4 años) de un Rodado con método de depreciación constante, y donde se estimó un valor de rezago nulo al finalizar su vida útil. El valor de adquisición del Bien de Uso es de \$200.000. Al respecto, la entidad debe recalcular la nueva cuota de depreciación teniendo en cuenta la nueva información y a partir de ese momento depreciarla con el nuevo importe. En forma numérica:

Valor de Origen	Vida útil	Años Transcurridos	Depreciación Acumulada (Año 2)	Valor Residual (Año 2)
200.000,00	5	2	80.000,00	120.000,00

A partir del año 3 se debe recalcular la nueva depreciación en función del cambio de vida útil de la siguiente manera:

Valor Residual (Año 2)	Vida útil restante	Depreciación Ejercicio (Año 3)	Valor Residual (Año 3)
120.000,00	2	60.000,00	60.000,00

Caso 2: Hasta el ejercicio 5, una entidad registró una previsión (11) para garantías sobre los productos fabricados del 7% del total de ventas de cada mes, la cual se va desafectando al cumplirse los seis meses previstos de garantía que otorga. En el octavo mes del ejercicio siguiente, la Dirección de la entidad identificó que el costo real por garantías había sido mayor que la previsión en los últimos tres años.

Por lo indicado, la entidad decidió modificar la estimación realizada a partir de la nueva información obtenida, elevando al 10% del total de ventas de cada mes de la previsión para garantías.

Caso 3: Una entidad con cierre de ejercicio el 31 de diciembre de 2023, reconoció en sus estados contables anuales, pesos 200.000, por una contingencia legal originada por infracción de patentes iniciado por un competidor, a efectos de cubrir el probable impacto negativo del juicio. La estimación se realizó adecuadamente, en función de toda la evidencia disponible al momento. Al ejercicio siguiente (2024), la entidad fue notificada de la sentencia en primera instancia, que la condena en pesos 500.000.

Al respecto, la entidad deberá ajustar de manera prospectiva, la previsión en los estados contables cerrados el 31/12/2024.

II.2. Políticas contables

Concepto (glosario)	Principios específicos, bases, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados contables.
Aplicación (párr. 71)	Cuando una sección de esta Resolución Técnica u otras normas contables vigentes sean específicamente requeridas para el tratamiento de una transacción, evento o condición, una entidad aplicará tales políticas contables.
Uniformidad (párr. 72)	Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones similares, excepto que los requerimientos de la presente Resolución Técnica u

	otras normas contables requieran o admitan algo diferente, (véase, a continuación, Excepción al reconocimiento).
Definición y opciones admitidas (párr. 73-74)	Al definir sus políticas contables, una entidad pequeña: podrá aplicar una o más de las políticas contables establecidas en esta Resolución Técnica u otras normas contables vigentes para las entidades medianas o para las restantes entidades y una entidad mediana podrá aplicarlo para las restantes entidades (véase punto "3. Clasificación de entidades"). Cuando se ejerza las opciones admitidas: a) Se aplicará dichas opciones para todos los rubros o partidas de naturaleza similar. b) Se revelará tal circunstancia en las notas a los estados contables.
Cambio de una política contable (párr. 84)	Una entidad cambiará una política contable solo si tal cambio: a) Es requerido por esta Resolución Técnica u otras normas contables. b) Es admitido por esta Resolución Técnica u otras normas contables y permite un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables.
Reconocimiento del cambio (párr. 85)	Aplicará dicha modificación retroactivamente. La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre (p. 5, NIC 8).
Excepción al reconocimiento (párr. 63, 85 y 89)	Cuando una sección específica de esta Resolución Técnica u otras normas contables prescriban un tratamiento diferente, por ejemplo: la aplicación por primera vez de la política contable establecida para el Modelo de revaluación (véase párr. 322-338, RT 54), se contabilizará de forma prospectiva (párr. 89). Cuando la aplicación por primera vez de una norma o política contable [12] sea impracticable [13] determinar los efectos del cambio, la entidad no modificará la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa.
Ejemplos	- Cambio del método de depreciación de un activo. - Cambio en el método de valuación de inventarios o de instrumentos financieros.
Revelación (párr. 9, 87 y 683)	Una entidad revelará, junto con sus políticas contables significativas u otras notas, los juicios profesionales [14] que ha realizado la dirección en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados contables. Además de: a) Los cambios introducidos en sus políticas contables: si en el presente ejercicio modificó sus políticas contables, o si comenzó o cesó la aplicación de algún tratamiento permitido, como consecuencia de un cambio de categoría (debido a los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior (inc. b) del párr. 6 o inc. b) del párr. 7) (véase punto 3. Clasificación de entidades). b) Si a partir del ejercicio siguiente deberá modificar su categoría, (véase punto "3. Clasificación de entidades"):

	<p>(i) Como consecuencia de los ingresos obtenidos en el presente ejercicio.</p> <p>(ii) Debido a hechos ocurridos luego de la fecha de los estados contables, véase punto "96. Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables".</p> <p>c) Los motivos para realizar los cambios admitidos por esta Resolución Técnica u otras normas contables y que permite un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables.</p>
Situaciones que no constituyen cambios en las políticas contables, (párr. 88)	<p>a) La aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad.</p> <p>b) La aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no ocurrieron anteriormente o no eran significativos.</p> <p>c) La aplicación de una política contable diferente debido a que la entidad cambió su categoría (entidades pequeñas; medianas o las restantes entidades), (véase punto "5. Clasificación de entidades").</p>

[\(12\)](#) [\(13\)](#) [\(14\)](#)

- Casos de aplicación:

Una entidad posee una maquinaria cuyo costo de adquisición fue de \$500.000, con una vida útil estimada de 10 años. Durante los dos primeros años, la entidad ha venido aplicando el método de depreciación intensidad de uso, sin embargo, a partir del tercer año, decide cambiarlo por el método en línea recta o constante.

Hasta el momento previo al cambio (año 2), la entidad había depreciado \$120.000 (depreciación acumulada), sin embargo, asumiendo que hubiera venido depreciando en la línea recta, la depreciación acumulada sería \$100.000. En forma numérica:

Método de depreciación	Depreciación Acumulada (Año 2)
In intensidad de Uso	120.000,00
Línea recta o constante	<u>100.000,00</u>
Diferencia	20.000,00

La diferencia de \$20.000 se ajusta retroactivamente, es decir a resultados acumulados de la siguiente manera. Por otra parte, a partir del tercer año la depreciación del ejercicio es de \$50.000.

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación Acumulada	20.000,00	
a Resultados Acumulados		20.000,00

II.3. Corrección de errores u omisiones de períodos anteriores [\(15\)](#) [\(16\)](#)

Concepto (p. 5, NIC 8, véase también y p. 10.19, NIIF PYME)	<p>Los errores de períodos anteriores, son las omisiones e 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 [15] que:</p> <p>(a) Estaba disponible cuando los estados financieros para tales períodos fueron formulados.</p>
--	--

	(b) Podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido, tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.
Ejemplos (p. 5, NIC 8)	Dentro de estos errores se incluyen: - Errores aritméticos [sumatorias, cálculo de valor presente, uso de fórmulas]. - La aplicación de políticas contables [utilizar un criterio diferente al permitido en la norma, por ejemplo, depreciar una propiedad de inversión medida al valor razonable]. - La inadvertencia o mala interpretación de hechos [un cambio en la ley de Impuesto a las ganancias que modifica la escala o alícuota del gravamen del ejercicio fiscal). - Así como los fraudes [16].
Reconocimiento (párr. 92)	Una entidad corregirá los errores u omisiones de períodos anteriores de forma retroactiva, en los primeros estados contables que se emitan después de su detección: a) Modificando la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se produjo el error. b) Si el error ocurrió con anterioridad al período más antiguo para el que se presenta información comparativa, corrigiendo los componentes correspondientes del patrimonio neto, al inicio de dicho período.
Consideración	Previo al reconocimiento del error, debe determinarse la significatividad (importancia relativa) de la cuestión. En particular, según el contexto en el que está siendo objeto de consideración puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad que la cuestión influya en las decisiones de los usuarios (stakeholders). En síntesis, la significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios o destinatarios, (glosario, RT 53). En otras palabras, de tratarse de un error inmaterial, la corrección de la partida podría (con las consideraciones indicadas) realizarse en el periodo actual.
Diferenciación	Debido al efectos en los estados contables debe diferenciarse los errores contables de las estimaciones contables. Como se ha indicado previamente el cambio de una estimación se origina en nueva información obtenida por la entidad como consecuencia de un cambio en las condiciones, en el patrón de consumo de un activo o en la obtención de nuevos o nuevos acontecimientos y en consecuencia no son correcciones de errores, (por ejemplo: el cambio en las condiciones en el patrón de consumo de un activo).

- Casos de aplicación:

Al cierre del ejercicio actual, una entidad descubrió que en el año anterior había depreciado las mejoras realizadas, por pesos 200.000, en una máquina fraccionadora de su propiedad, considerando la vida útil del bien principal sobre el que se aumentó la capacidad

de servicio, omitiendo realizarlo por la vida útil restante de ocho años. Al tratarse de un error material el asiento a registrar, es el siguiente:

Mejora	Vida útil considerada	Vida útil real
200.000,00	10	8

	Hizo	Debió	Diferencia
Depreciación	20.000,00	25.000,00	5.000,00

Cuenta	Debe	Haber
Resultados acumulados	5.000,00	
a Depreciación acumulada		5.000,00

III. Clasificación de entidades

En sus párrs. 6 y 7, la norma contable profesional argentina, bajo análisis, determina que uno de los requisitos para definir a las entidades como pequeñas o medianas está relacionado con el nivel de ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, indicando, además, que los límites inferiores y superiores surgirán de un importe que definirá la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Al respecto, en el mes de diciembre de 2022 mediante la res. 608/2022, la Junta de Gobierno de la FACPCE definió, en función de lo establecido en el párr. 8 de la misma norma contable, los parámetros cuantitativos para la clasificación indicada, los cuales estaban expresados en poder adquisitivo del mes de octubre de 2022. Respecto al mecanismo aplicado, la norma profesional señala que la entidad: i) actualizará dicho importe, multiplicándolo por un coeficiente que refleje la variación del índice de precios FACPCE (17), hasta la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de los estados contables y ii) En el caso de que el ejercicio inmediato anterior hubiera tenido duración irregular, anualizará las cifras correspondientes, (párr. 8).

En el cuadro siguiente se observan los seiscientos cincuenta millones de pesos (\$650.000.000) y los tres mil doscientos cincuenta millones de pesos (\$3.250.000.000) definidos en la Resolución, antes indicada, actualizados por el coeficiente que refleja la variación del índice de precios a la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior, en que debe evaluarse el nivel de ingresos que se consideran para que una entidad califica como entidad pequeña o mediana. Al respecto, como la aplicación de la RT 54 es para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023 (aplicación anticipada) —siempre que los Consejos Profesionales de cada jurisdicción la hagan propia— el primer monto actualizado es el correspondiente al de cierre de ejercicio al 31/12/2023.

Aplicable a ejercicios cerrados al	Mes/Año del índice del ejercicio inmediato anterior	Índice de precios al consumidor con cobertura nacional	Coeficiente que refleja la variación del índice de precios	Monto de ingresos. Resolución Junta de Gobierno N.º 608/22 (base octubre 2022)	
				Entidades Pequeñas (EP) Párrafo 6 b) RT54	Entidades Medianas (EM) Párrafo 7 b) RT54
	oct-22	1028.706		650,000,000	3,250,000,000
No aplicable	nov-22	1079.2787	No aplicable	No aplicable	No aplicable
31/12/2023	dic-22	1134.5875	1.1029	716,902,473	3,584,512,363
31/01/2024	ene-23	1202.9790	1.1694	760,116,447	3,800,582,236
29/02/2024	feb-23	1282.7091	1.2469	810,494,850	4,052,474,249
31/03/2024	mar-23	1381.1601	1.3426	872,702,274	4,363,511,368
30/04/2024	abr-23	1497.2147	1.4554	946,032,739	4,730,163,696
31/05/2024	may-23	1613.5895	1.5686	1,019,565,527	5,097,827,635
30/06/2024	jun-23	1709.6115	1.6619	1,080,238,158	5,401,190,792
31/07/2024	jul-23	1818.0838	1.7674	1,148,777,659	5,743,888,293
31/08/2024	ago-23	2044.2832	1.9872	1,291,704,413	6,458,522,066
30/09/2024	sep-23	2304.9242	2.2406	1,456,393,498	7,281,967,491
31/10/2024	oct-23	2496.2730	2.4266	1,577,299,491	7,886,497,454
30/11/2024	nov-23	2816.0628	2.7375	1,779,362,442	8,896,812,209
31/12/2024	dic-23	3533.1922	3.4346	2,232,489,098	11,162,445,490
31/01/2025	ener-24	4261.5324	4.1426	2,692,699,430	13,463,497,151
28/02/2025	feb-24	4825.7881	4.6911	3,049,231,039	15,246,155,194
31/03/2025	mar-24	5357.0929	5.2076	3,384,942,233	16,924,711,166
30/04/2025	abr-24	5830.2271	5.6675	3,683,897,649	18,419,488,245
31/05/2025	may-24	6073.7165	5.9042	3,837,749,294	19,188,746,469

Fuente:

<https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2024/06/Indice-y-actualizacion-ingresos-RT54-2024-05.pdf>.

Otros aspectos que también deben considerarse para su clasificación como una entidad pequeñas y medianas son: a) en el ejercicio actual: (i) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros; (ii) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación; (iii) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta y b) no se trata de una entidad: (i) controladora de otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo y (ii) controlada por otra entidad excluida por los incisos anteriores, (párr. 6 y 7).

IV. Modificación de la información de ejercicios anteriores (18)

Origen (párr. 63)	La aplicación por primera vez de: - Una norma. - Política contable. - La corrección de un error.
Clases (párr. 66)	Una entidad modificará la información de ejercicios anteriores cuando las modificaciones que implican: a) Una variación cualitativa: cambie el modo de presentación o clasificación de las partidas. b) Una variación cuantitativa: ajuste uno o más componentes del patrimonio neto de dichos ejercicios.
Tratamiento de la variación cuantitativa (párr. 66)	- Se expondrá su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto

	y, cuando correspondiere, en el estado de flujos de efectivo. - Se adecuará las cifras correspondientes a los períodos previos que se incluyan como información comparativa.
Consecuencia (párr. 70)	La adecuación de la información comparativa no afectará al conjunto de estados contables originalmente emitidos ni a las decisiones tomadas en función de la información contenida en ellos.
Excepción a la aplicación (párr. 63 y glosario)	Sea impracticable. Circunstancia que se da cuando: a) Los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables (por ejemplo, si en el período cuya información deba modificar no hubiese recopilado los datos necesarios para tal modificación y no resulte factible su reconstrucción). b) Necesite estimaciones significativas relativas a transacciones, eventos o condiciones de ese período anterior y no cuente con evidencias acerca de las circunstancias para efectuar tales estimaciones. c) No pueda establecer si las evidencias disponibles ya existían a la fecha en que los estados contables a modificar fueron originalmente emitidos o si están basadas en información posterior, a la que no corresponde dar efecto retroactivo [18].
Tratamiento de la Impracticabilidad (párr. 68)	a) Modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que sea practicable la modificación retroactiva, que podría coincidir con el período actual. b) Efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto de ese período.
Revelación de la impracticabilidad (párr. 63 y 697)	Deberá revelar en notas indicando: a) El hecho, motivo y/o circunstancia que hace impracticable la adecuación de las cifras comparativas (no pudo ser modificada). b) Una descripción de cómo y desde cuándo (fecha a partir de la cual se efectuó las modificaciones) se ha aplicado el cambio en la política contable o se ha realizado la corrección del error. c) La naturaleza de las modificaciones que tendrían que haberse realizado.
Revelación de la modificación de la información de ejercicios anteriores (párr. 67)	Se revelará en notas: a) La naturaleza del cambio. b) El importe de cada partida o grupo de partidas modificadas. c) El motivo de la modificación.

V. Excepciones al reconocimiento de una norma

Una entidad podrá	Características
No aplicar una norma contenida en esta Resolución Técnica u otras normas contables, (párr. 81).	- Solo si la desviación no distorsiona significativamente la información contenida en los estados contables tomados en su conjunto, (párr. 81). - Cuando el costo o esfuerzo requerido para su aplicación resulte desproporcionado respecto de los beneficios que la información obtenida por aplicar ese tratamiento brindaría a los usuarios de sus estados

	contables.
--	------------

VI. Significación y costo o esfuerzo desproporcionado

Al aplicar este principio, la dirección de la entidad considerará lo siguiente:

Costo o esfuerzo desproporcionado	Consideraciones de la dirección de la entidad
Aplicación (párr. 83)	De forma restrictiva. Es decir, solo cuando esta Resolución Técnica u otras normas contables establezcan un tratamiento permitido distinto del que se aplicaría cuando no se presentan las circunstancias previstas a continuación.
Circunstancias: a considerar, a evaluar (párr. 83)	- Las específicas. - Los costos y beneficios de la aplicación de ese tratamiento concreto, que podrán variar a lo largo del tiempo.

Una vez analizado la indicado anteriormente, la dirección de la entidad concluirá que la aplicación de un tratamiento implica un costo o esfuerzo desproporcionado solo si:

Características (párr. 83)	Comparación
El incremento de: - Costo (por ejemplo, honorarios de tasadores). - El esfuerzo adicional (por ejemplo, las tareas de los empleados).	Superan sustancialmente los beneficios que recibirían los usuarios de sus estados contables por disponer de esa información.
Las decisiones económico-financieras de los usuarios de sus estados contables.	No resultan afectadas debido a la información que deje de proporcionar.

Asimismo, antes de la emisión de los estados contables:

Aspecto (párr. 83)	Objetivo buscado
Revisará la evaluación de costo o esfuerzo desproporcionado en cada fecha de los estados contables.	Para asegurarse de que la aplicación de cualquier tratamiento permitido que dependa de esa evaluación responde a las condiciones existentes a la fecha de los estados contables.
Actualizará la revisión antes indicada hasta la fecha de la aprobación por parte de la dirección de sus estados contables.	De conformidad con lo establecido en el punto "96. Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables" de este trabajo.

Respecto a su tratamiento contable y otros aspectos relacionados, la entidad, (párr. 83):

Tratará (párr. 83)	Como un cambio de circunstancias contables, y no de política contable, los cambios en sus circunstancias específicas y en la evaluación realizada por la dirección sobre los costos y beneficios de aplicar ese tratamiento concreto.
Revelará en notas (párr. 83)	(i) El hecho de utilizar un tratamiento permitido con base en la evaluación prevista en este apartado. (ii) La descripción del tratamiento no utilizado. (iii) Las razones por las que la aplicación del tratamiento no utilizado implica un costo o esfuerzo desproporcionado. (iv) La advertencia de que la utilización del tratamiento permitido es una circunstancia que deberá ser considerada en la evaluación e interpretación de esos

estados contables.

VII. Cuestiones no previstas

Se ha indicado anteriormente que en ausencia de un requerimiento de la Resolución Técnica u otras normas contables que resulte aplicable específicamente a una transacción u otros eventos o condiciones, una entidad se basará en el juicio de su dirección para seleccionar y aplicar una política contable con el fin de suministrar información que sea relevante y fiable, (párr. 75). Al respecto, la norma profesional también establece que la dirección de la entidad resolverá cuestiones de reconocimiento, baja en cuentas, medición o presentación no contempladas expresamente en esta Resolución Técnica u otras normas contables basándose en las regulaciones o criterios establecidos a continuación y respetando el siguiente orden de prioridad, (párr. 76):

Orden	Características
1. Otras secciones de esta Resolución Técnica que traten temas similares y relacionados.	Aun cuando su aplicación no resulte obligatoria para ese tipo de entidad, salvo cuando la norma que se pretende utilizar prohíba su aplicación al caso particular que se intenta resolver.
2. Las otras normas contables emitidas y que se emitan en el futuro.	Traten temas particulares de reconocimiento y medición.
3. La Resolución Técnica N.º 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales).	Distintas de las contenidas en la Resolución Técnica N.º 26.

Cuando la cuestión no prevista no pueda resolverse recurriendo a las fuentes del párrafo anterior, por ejemplo, porque se trata de un tema muy específico o particular de un ramo o industria, la dirección de la entidad podrá formar su juicio considerando, en orden descendente, las siguientes fuentes supletorias, siempre que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo anterior y hasta tanto la FACPCE emita una norma que regule el tema involucrado, (párr. 77):

Fuentes supletorias	Descripción
a) Las reglas o principios contenidos en:	(i) Las Normas Internacionales de Información Financiera [19] que comprenden: - Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). - Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). - Las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (SIC) (p. 7, NIC 1). (ii) La NIIF para las PYMES [20].
b) Sin un orden preestablecido:	- Los pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un Marco Conceptual similar al de la FACPCE. - Las prácticas aceptadas en determinados ramos o industrias. - La doctrina contable.

[\(19\)](#) [\(20\)](#)

Al respecto, debe considerarse las siguientes excepciones para resolver una cuestión no prevista, (párr. 78-79):

Situación	Excepción
Un pronunciamiento del IASB, o de otro organismo emisor que emplee un Marco Conceptual similar al de la FACPCE permitiera para un caso específico y con carácter temporal la aplicación de políticas contables que estén en conflicto con el Marco Conceptual contenido en la Resolución Técnica N.º 16 y con las guías que la dirección de una entidad emisora utiliza.	Ese pronunciamiento transitorio no podrá utilizarse como fuente supletoria.
El emisor de la fuente normativa supletoria modifique dicha norma.	<ul style="list-style-type: none"> - La dirección no necesitará reformular sus juicios originales. - Si lo hiciera, el cambio se contabilizará y expondrá como una modificación voluntaria de su política contable, debiendo: - Informar en notas las razones del cambio que permiten un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables.

Cuando se utilice las fuentes indicadas anteriormente, una entidad, (párr. 80):

- a) Revelará este hecho en la nota correspondiente.
- b) Identificará la fuente utilizada.
- c) Informará los fundamentos tenidos en cuenta para su selección.

VIII. Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables

Una entidad considerará los efectos de los siguientes hechos y circunstancias ocurridos entre la fecha de los estados contables (21) y la de su aprobación por parte de la dirección, (párr. 96, RT 54):

Hechos posteriores	Características	Tratamiento
Confirmatorios	Proporcionan evidencia de las condiciones que existían a la fecha de los estados contables.	Implican ajustes retroactivos.
Nuevos	En tanto afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial, la evolución patrimonial o la evolución financiera de la entidad.	No requieren ajustes retroactivos debiendo, de corresponder, revelarse en notas.

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del cierre del ejercicio (período) de los estados contables que requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados contables, o bien que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad (22):

Situación	Características
- La resolución de un litigio judicial.	Confirma que la entidad tenía una obligación presente antes de esa fecha.
- Recepción de información sobre el valor de un activo.	<ul style="list-style-type: none"> Que indique: - Su deterioro. - Que el importe reconocido previamente de ese activo necesita ajustarse.
El descubrimiento de fraudes o errores.	Que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos de hechos ocurridos después del cierre del ejercicio (período) de los estados contable que no impliquen ajustes (23):

Situación	Características
- La reducción en el valor de mercado de las inversiones.	La caída del valor de mercado no está, normalmente, relacionada con las condiciones de las inversiones al cierre del ejercicio (periodo) sino que refleja circunstancias acaecidas en el periodo siguiente. Sin embargo, según las circunstancias, pudiera ser necesario revelar información adicional.
- Una entidad acuerda distribuir dividendos después del periodo sobre el que informa.	Los dividendos no se reconocerán como un pasivo al cierre del ejercicio (periodo).

Otros ejemplos, de hechos ocurridos después del cierre del ejercicio (período) de los estados contables, que no implican ajustes, pero según las circunstancias, pudiera ser necesario revelar información adicional, (en nota) son:

- Venta de una subsidiaria.
- Anuncio de un plan para discontinuar una operación.
- Anuncio de una reestructuración.
- Destrucción por incendio de la planta.
- Variaciones en los tipos de cambio.
- Expropiación de activos significativos por parte del gobierno.
- Aceptación de compromisos o pasivos contingentes (significativos), por ejemplo: el otorgamiento de garantías.
- Inicio de litigios importantes.
- Clasificación de activos no corrientes mantenidos para la venta.

IX. Resumen

En el presente trabajo se analizó la distinción en el tratamiento contable a dispensar en relación a las estimaciones, políticas contables, la corrección de errores u omisiones de períodos anteriores. En forma complementaria se abordó la modificación de la información de ejercicios anteriores, las excepciones al reconocimiento de una norma, la aplicación del principio de significación y costo o esfuerzo desproporcionado y las consideraciones a realizar por la dirección de la entidad respecto a las cuestiones no previstas y a los hechos posteriores en la preparación de los estados contables.

X. Bibliografía

Marco Conceptual de la Información Financiera. Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB).

(NIA 200). Norma Internacional de Auditoría 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría. Federación Internacional de Contadores (IAASB).

(NIC 8). Norma Internacional de Contabilidad 8. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB).

(NIC 10). Norma Internacional de Contabilidad 10. Hechos Ocurridos después del Período sobre el que se Informa. Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB).

(NIIF PYME) Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas empresas (NIIF para PYMES). Consejo de Normas Internacionales de Información

Financiera (IASB).

(Res. 608/2022). Resolución 608/2022. Definición de los montos de ingresos de sociedades pequeñas y medianas para la aplicación de la NUA. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

(RT 56). Resolución Técnica Número 56. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la Resolución Técnica N.º 54. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

(RT 53). Resolución Técnica N.º 53. Modificación de la Resolución Técnica N.º 37 Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

(1) Presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa, (glosario, RT 54).

(2) Para describir su situación patrimonial, una entidad deberá informar sobre los siguientes elementos, (párr. 21, RT 54): a) activo: bien o un derecho controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya ocurridos que tiene la capacidad de generar beneficios económicos, (párr. 22, RT 54); b) pasivo: obligación de entregar activos o prestar servicios a terceros, puede incluir obligaciones legales o voluntarias, (párr. 23, RT 54) y c) patrimonio neto: es la suma de: i) los aportes de los propietarios o asociados de una entidad; ii) los resultados acumulados, que incluyen: las ganancias reservadas; los resultados no asignados y los resultados diferidos, (párr. 24, RT 54).

(3) Donde se informa: a) las transacciones con los propietarios o asociados de la entidad, cuando actúan en su carácter de tales; b) un resumen de las causas que generan el resultado del período, distinguiendo: i) ingresos; ii) gastos; iii) ganancias; iv) pérdidas y v) el impuesto a las ganancias, (párr. 25-29, RT 54) y c) un resumen de las causas que generan los resultados diferidos (los cuales son los resultados que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta Resolución Técnica u otras normas contables no se reconocen dentro del resultado del período), (párr. 30, RT 54).

(4) Para describir su evolución financiera, una entidad deberá informar sobre las entradas y salidas del efectivo y sus equivalentes, clasificándolas en función de las actividades que les dan origen: a) operativas; b) de inversión y c) de financiación, (párr. 31, RT 54).

(5) La res. técnica 54 considera como usuarios a: a) Cualquiera fuere la entidad emisora: sus inversores y acreedores, tanto actuales como potenciales; b) En los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales: quienes le proveen o le podrían suministrar recursos (por ejemplo, los asociados de una asociación civil) y c) En los casos de entidades gubernamentales: los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización, (párr. 11-12, RT 54). En forma complementaria sin constituir un listado exhaustivo, puede agregarse a, (glosario, RT 54): i) Un banco ante el cual se presentan los estados contables a efectos de obtener financiación; ii) Un organismo gubernamental o una entidad privada que utiliza los estados contables para tomar decisiones de inversión, financiamiento o similares (por ejemplo, adjudicar una licitación o celebrar un contrato de prestación de bienes o servicios); iii) los organismos de recaudación fiscal o previsional, (glosario, RT 54).

(6) El estado de situación patrimonial o balance general, el estado de resultados (estado de recursos y gastos, en las entidades sin fines de lucro), el estado de evolución del patrimonio

neto, y el estado de flujos de efectivo en forma sintética para brindar una adecuada visión de conjunto, revelando en notas la información relevante no incluida en el cuerpo de dichos estados, (párr. 55, RT 54).

(7) Comprenden: a) las resoluciones técnicas, distintas de la RT 26 "Adopción de las NIIF del IASB y de la NIIF para PyMEs" y de la presente Resolución Técnica; b) las interpretaciones y c) cualquier norma emitida por la Mesa Directiva o la Junta de Gobierno de acuerdo con las previsiones reglamentarias, (glosario, RT 54).

(8) En, por lo menos, dos columnas: en la primera columna con los datos del período actual, y en la segunda, la información comparativa referida a: a) cuando se trate de ejercicios completos, la del ejercicio precedente y b) cuando se trate de períodos intermedios: (i) la información comparativa del estado de situación patrimonial será la correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente y (ii) la información comparativa de los estados de resultados (o de recursos y gastos), de evolución del patrimonio neto y de flujos de efectivo será la del período equivalente del ejercicio precedente, (párr. 55;58-59, RT 54).

(9) A mayor abundamiento, la entidad podrá: a) adicionar o suprimir elementos de información, teniendo en cuenta su relevancia y b) introducir cambios en la denominación, apertura o agrupamiento de cuentas; (párr. 56, RT 54). Por otra parte, no se presentará información comparativa cuando: i) no haya tenido obligación de emitir el estado contable del período con el cual se exige la comparación; o ii) esta Resolución Técnica u otras normas contables la dispensen de ello, (párr. 61, RT 54).

(10) Al respecto, el párr. 636B, de la RT 54, señala que, a los fines comparativos, una entidad clasificará como resultados procedentes de actividades discontinuadas o en discontinuación la información correspondiente tanto al período actual como al período comparativo, cuando en un ejercicio determinado una actividad empieza a cumplir los requisitos para ser considerada como tal.

(11) De acuerdo a lo establecido, en el párr. 487 de la RT 54, las Previsiones: son pasivos caracterizados por incertidumbre sobre su cuantía y vencimiento, pues dependen de hechos futuros que no están totalmente bajo el control de la entidad. En forma complementaria, los hechos contingentes son aquellos cuya concreción o falta de concreción depende de hechos futuros, no controlables por la entidad, debiendo una entidad reconocer los efectos patrimoniales de hechos contingentes desfavorables del siguiente modo cuando, (párr. 144, RT 54): i) deriven de situaciones o circunstancias existentes a la fecha de los estados contables; ii) su materialización sea probable (relacionado a la condición para el reconocimiento de una partida determinada, deberá entenderse equivalente a que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario). Para fines prácticos, una entidad considerará que un evento es más probable cuando la probabilidad de que ocurra es mayor al 50%, y es improbable cuando su probabilidad de ocurrencia es del 50% o menor, (glosario, RT 54), y iii) resulte posible cuantificarlos satisfaciendo el requisito de confiabilidad (credibilidad). Al respecto, la información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que estos la acepten para tomar sus decisiones. Una información confiable reúne los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad, (glosario, RT 54).

(12) En forma complementaria y en su parte pertinente, la NIA "200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría" define juicio profesional, a la "aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de... contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias...", (inc. k, párr. 13). En forma complementaria en relación a lo indicado, véase punto "7. Cuestiones no previstas".

(13) De acuerdo al Marco Conceptual de la Información Financiera, la información es fiable

cuando es: neutral (libre prejuicios o sesgos), completa (en sus extremos significativos) y libre de error, (p. 4.38). A mayor abundamiento, también señala que los informes financieros representan fenómenos económicos mediante palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar.

(14) En forma complementaria y en su parte pertinente, la NIA "200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría" define juicio profesional, a la "aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de ... contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias ...", (inc. k, párr. 13). En forma complementaria en relación a lo indicado, véase punto "7. Cuestiones no previstas".

(15) De acuerdo al Marco Conceptual de la Información Financiera, la información es fiable cuando es: neutral (libre prejuicios o sesgos), completa (en sus extremos significativos) y libre de error, (p. 4.38). A mayor abundamiento, también señala que los informes financieros representan fenómenos económicos mediante palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar.

(16) La RT 54, no hace mención a este hecho. Por su parte, la RT 53, lo define como "un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal", (glosario, RT 53).

(17) Por su parte, el índice de precios FACPCE, es el resultante de combinar los siguientes índices publicados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC): 1) el índice de precios internos mayoristas (IPIM) hasta diciembre de 2016, según lo establecido por la res. (JG) 517/2016 y 2) el índice de precios al consumidor (IPC) nacional, mes base: diciembre de 2016, (glosario).

(18) En otras palabras, a una entidad le resultará impracticable la aplicación retroactiva, a menos que sea posible determinar el efecto acumulado de tal aplicación sobre los saldos del estado de situación patrimonial tanto al inicio como al cierre del ejercicio anterior (párr. 69).

(19) Son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), (p. 7, NIC 1).

(20) Aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB), cuando la entidad califique como Pyme tal como se define en dicha norma, (párr. 77, RT 54).

(21) Es la fecha correspondiente al final del período sobre el cual informan los estados contables. Dicha fecha coincidirá con la fecha de cierre de ejercicio o con la fecha final del período intermedio al cual se refieren dichos estados, (glosario, RT 54).

(22) En base a: p. 9, NIC 10.

(23) En base a: ps. 10, 11 y 12 NIC 10.