

# FACES

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

ISSN 0328-4050

ISSN En Línea 1852-6535

Año 15

Nº 32-33

enero-diciembre 2009

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

CENTRO DE DOCUMENTACIÓN  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad Nacional de Mar del Plata  
cendocu@mdp.edu.ar  
<http://eco.mdp.edu.ar/cendocu/>

Nülan  
Portal de Promoción y Difusión Pública del  
Conocimiento Académico y Científico  
<http://nulan.mdp.edu.ar>

## Reconocimiento del Resultado Global en los Estados Contables Básicos

### *Global Result Recognition in Basic Financial Statements*

María del Carmen Casal<sup>1</sup>  
Marcelina Maestromei<sup>1</sup>

#### RESUMEN / SUMMARY:

Definimos a los **resultados diferidos** como aquellos que por una disposición normativa, no se reconocen como resultado del periodo, sino que se mantienen en un rubro especial del patrimonio, hasta que deban imputarse a resultados en un periodo futuro, en el cual se produzcan determinados acontecimientos, previstos por la misma norma.

Consideramos que el tratamiento que ciertas normas dispensan a los resultados mencionados, se aparta del concepto de capital a mantener financiero y del criterio de devengado, reconociéndose el resultado en un ejercicio posterior a aquel en el cual se produce el hecho generador que le dio origen.

Analizamos el concepto de **resultado global** como el resultado generado por todos los cambios en el patrimonio distintos a las transacciones con los propietarios del capital, comprendiendo todos los resultados devengados en un ejercicio, independientemente del tratamiento que las normas le dispensen.

Hay un importante movimiento a nivel normativo internacional que propone informar el resultado global en el cuerpo principal del juego de estados contables.

No obstante, ninguna norma contable vigente en nuestro país, establece la obligatoriedad de presentar información en relación al resultado global de un periodo en el cuerpo de los estados contables básicos ni en la información complementaria, excepto por adopción de normas internacionales.

---

<sup>1</sup>Docentes de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Nacional de Mar del Plata  
carmencasal2004@hotmail.com; gmaestromei@ciudad.com.ar

*Deferred results are those which are not recognized as a period result, due to a regulation provision, but are kept in a special section of Net Equity Statement, till they are recognized in a future period.*

*We consider that the treatment given to the aforementioned results by certain regulations, is a clear withdrawal from the concept of financial capital to be kept and from the accrued criterion, recognizing the result in a period subsequent to the one in which the generating fact has happened.*

*The concept of global result is analyzed as the result generated by all the equity changes, different from the equity owners' transactions, and therefore including all the accrued results, regardless of the treatment given by regulations.*

*There is a relevant international trend, tending to report the global result in the principal body of basic financial statements.*

*No financial standard in our country, sets the obligation of reporting the global result of the basic financial year statements or complementary information, except for the adoption of international regulations.*

**PALABRAS CLAVE / KEYWORDS:**

*Resultados diferidos - Resultado global - Capital a mantener - Devengamiento - Resultado del ejercicio*

*Deferred results - Global result - Capital to be kept - Accrual - Financial Year Result*

**INTRODUCCIÓN**

A través de este trabajo, nos proponemos abordar el concepto de los llamados resultados diferidos a la luz de las opiniones doctrinarias, las normas contables profesionales argentinas y la normativa internacional, anclando el análisis del mencionado concepto en la definición del objetivo de los estados contables expresado por Santiago Lazzati en su obra “El objetivo de los estados contables” y en particular, la relación entre dicha definición y el concepto de ganancia considerado a partir de un concepto de capital a mantener financiero, concepto éste, que también es adoptado por las normas contables profesionales.

Nos proponemos analizar las alternativas de exposición de dichos resultados contempladas por las normas contables vigentes teniendo como premisa que debemos analizar qué criterio o enfoque se debería adoptar en

relación a su exposición; así como también la clara tendencia normativa a nivel internacional, en cuanto a la necesidad de exponer **todos** los resultados generados a lo largo de un periodo bajo un enfoque de resultado global, cuestión que se pone de manifiesto al establecer la obligatoriedad de presentación de información sobre el mismo en el cuerpo de los estados contables básicos.

Desarrollaremos las principales alternativas de exposición previstas por las normas que consideremos más relevantes haciendo especial referencia a las normas contables vigentes en nuestro país.

Aportaremos algún comentario respecto a la Resolución Técnica 26 que determina la adopción de las Normas Contables Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board - IASB*) con carácter obligatorio para determinados entes u optativo, para otros. Esta resolución se vincula con nuestro trabajo ya que prevé el reconocimiento del resultado global por la adopción de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), lo que llamamos Resultado Global o *Comprehensive Income*.

Concluiremos el presente trabajo expresando nuestra opinión respecto a la relación entre el capital a mantener, el criterio de devengado y el origen del hecho generador que produce los denominados resultados diferidos.

#### **DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DE UN PERÍODO Y SU VINCULACIÓN CON CONCEPTO DE CAPITAL A MANTENER.**

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

“El objetivo de los estados contables es brindar a sus usuarios información objetiva sobre la riqueza actual de la empresa y su evolución habida durante el último periodo (o últimos), con la finalidad de que ellos puedan tomar debidamente las decisiones que les competen” (Lazzati, 1974: 20).

La RT 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) define al objetivo de los estados contables, como el de: “...proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el periodo que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas”.

Estas definiciones resultan ser, a nuestro entender, el hilo conductor a

partir del cual deberíamos definir los criterios a aplicar para la medición del patrimonio y reconocimiento y medición de resultados, que determinen un modelo contable bajo el parámetro del concepto básico de utilidad de la información a brindar a los usuarios.

Definir un modelo contable implica adoptar un determinado criterio en relación a tres cuestiones:

- Unidad de medida a emplear, a los fines de definir o no el reconocimiento de resultados por cambios en el poder adquisitivo de la moneda;
- Criterio de valuación del patrimonio;
- Concepto de capital a mantener a los fines de reconocer y cuantificar las ganancias o pérdidas de un determinado ejercicio económico.

Con el objetivo de profundizar en el análisis que nos ocupa, nos interesa definir el concepto de capital a mantener que consideramos más adecuado a fin de determinar el resultado de un periodo. En este aspecto, la doctrina es coincidente en considerar el criterio de mantenimiento de capital financiero como aquel que mejor permite determinar el resultado de un ejercicio, teniendo como eje el objetivo de los estados contables anteriormente planteado.

Definimos al capital financiero como el capital aportado o comprometido a aportar por parte de los propietarios de un ente, menos sus reducciones, si corresponde, medido en términos de moneda o dinero. De allí que Enrique Fowler Newton prefiera hablar de capital dinerario. Este concepto se hace extensivo a las capitalizaciones de resultados. Es el criterio que permite medir a los propietarios o inversores el rendimiento de su inversión en términos monetarios. Además, posibilita comparar los rendimientos obtenidos por distintos entes y las consecuencias de optar por una alternativa entre diversas oportunidades de inversión.

Siguiendo este lineamiento, entonces, se considera que en un periodo determinado hay ganancia en la medida en que se haya producido un aumento en la riqueza originariamente considerada por causas no imputables a transacciones con los propietarios y pérdida, en caso contrario. Lazzati cita en su texto a Kenneth Mac Neal para definir: “Una ganancia es un incremento en la riqueza neta, así como una pérdida es una disminución en la riqueza neta” (Lazzati, 1974:35).

La determinación del resultado de un período a partir de la variación

operada en el patrimonio a lo largo de ese periodo (sin considerar transacciones con los propietarios), conlleva implícitamente su apareamiento con el criterio de mantenimiento de capital financiero.

Por ende, si adoptamos el criterio de mantenimiento de capital financiero, toda variación del patrimonio que no esté originada en transacciones con los propietarios, implicará un reconocimiento de resultados en aquellos periodos en los cuales se produce su devengamiento.

Por otro lado, esto nos lleva a considerar la medición del patrimonio como una cuestión esencial no solo a los fines del análisis y consideración de la riqueza actual de un ente, sino también con vistas a la medición y reconocimiento del resultado habido en un periodo determinado, es decir, la evolución de esa riqueza.

#### **CONCEPTO DE RESULTADOS DIFERIDOS Y RESULTADO GLOBAL.**

A pesar de lo anteriormente expuesto, hay ciertas normas que establecen que determinados resultados provenientes de cambios en el valor de determinados activos o pasivos, no sean reconocidos como resultados del periodo en que dichas variaciones se produjeron, sino en periodos posteriores. Surge de este modo, el concepto de resultados diferidos.

Podemos definir a los **resultados diferidos** como aquellos que por una disposición normativa, no se incluyen dentro del resultado del periodo, sino que se mantienen en un rubro especial del patrimonio hasta que deban imputarse a otros resultados, en un periodo futuro, en el cual se produzcan determinados acontecimientos, previstos por dicha norma. Es la norma la que establece qué resultados se “diferirán” y hasta qué momento. Por ende, un resultado diferido lo es en la medida en que una norma lo considere como tal, independientemente de su origen o naturaleza. Adquieren este **carácter o tratamiento** por excepción, debiendo estar taxativamente definidos como tales por la norma.

Por lo tanto, no todos los cambios en el valor de los activos y pasivos distintos a transacciones con los propietarios se ven reflejados en el estado de resultados de un periodo. Alguno de esos cambios o variaciones, no forman parte del resultado del periodo sino que se diferieren. Es decir, el resultado de un periodo determinado en función del modelo contable que busca mantener un capital financiero, queda entonces distribuido o disperso entre el Estado de

Resultados y Estado de Evolución del Patrimonio Neto, exponiéndose en este último el concepto de resultados diferidos.

Consideramos que el tratamiento que ciertas normas dispensan a los resultados mencionados, se aparta del concepto de capital a mantener financiero y del criterio de devengado, reconociéndose el resultado en un ejercicio posterior a aquel en el cual se produce el hecho generador que le dio origen. Este mismo apartamiento o inconsistencia se pone nuevamente de manifiesto, al reconocer en los ejercicios posteriores aquellos resultados oportunamente diferidos, ya que estos no se devengaron en cada uno de los periodos en los cuales finalmente se exponen como tales.

Entendemos además, que este tratamiento afecta los requisitos de la información contable contenidos en la RT16 de la FACPCE, en particular el requisito de claridad o comprensibilidad, puesto que la partida **Resultados Diferidos** como parte integrante del Patrimonio Neto, es de difícil comprensión por parte de los usuarios.

Definimos, entonces el concepto de **resultado global** por oposición al resultado neto, que no es más que el resultado generado por **todos** los cambios en el patrimonio distintos a las transacciones con los propietarios del capital. Abarca, entonces la totalidad de los resultados habidos en un ejercicio, independientemente del tratamiento que las normas le dispensen.

Con respecto a este tema, en su obra Contabilidad Superior, Enrique Fowler Newton (2005) define el concepto de **resultado abarcativo** (terminología adoptada por el autor), como el conjunto integrado por el resultado de un periodo y por los efectos de los **diferimientos y reciclados** que se generan por aplicación de las normas contables que taxativamente exigen este tratamiento para determinados resultados, según ya hemos comentado. Define el concepto de reciclado como el reconocimiento dentro del estado de resultados de un periodo, de resultados diferidos en periodos anteriores. En definitiva, la noción de resultado abarcativo, es un concepto de resultado o renta global.

Mas allá de que una norma determine que determinados resultados sean tratados como diferidos, es necesario analizar también qué criterio o enfoque se adopta en relación a su exposición en los estados contables. En este sentido, podemos reconocer la existencia de dos concepciones o enfoques en relación a la información a brindar sobre el resultado de un ente:

- Una concepción globalizadora que expone y considera como resultado de un periodo a todos los cambios producidos en la valuación de los activos y pasivos que conforman el patrimonio de un ente (concepto de resultado o renta global; excedente limpio o *clean surplus*).
- Una concepción más restrictiva (*net income*, excedente sucio o *dirty surplus*) según la cual se reconocen los ingresos realizados en un periodo menos los gastos utilizados para su consecución, pero que no necesariamente refleja todos los cambios en el valor de los activos y pasivos distintos de las operaciones con los propietarios, dado que algunos se imputan y exponen como resultados del periodo, mientras que otros se difieren sin previo reflejo en el estado de resultados (resultados diferidos).

En definitiva, los resultados diferidos reúnen las siguientes características:

- Son **transitoriamente** expuestos en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, hasta que se produzca la condición que permita su exposición o consideración en el estado de resultados;
- Su tratamiento o reconocimiento como tales debe estar **taxativamente previsto** en una norma, por ende, su reconocimiento y posterior desafectación, no depende de una decisión voluntaria ni de una disposición legal o estatutaria;
- Su reconocimiento (y posterior desafectación) implica una clara **inconsistencia** con el concepto de capital a mantener financiero.

#### **RESULTADOS DIFERIDOS: CASOS ESPECÍFICAMENTE CONTEMPLADOS POR LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES VIGENTES.**

El modelo contable definido por las normas contables profesionales vigentes en nuestro país a través de la RT 16 de la FACPCE, adopta un concepto de capital a mantener financiero.

En particular, en la RT 16 de la FACPCE se define que: "...la cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de:

- a) transacciones con los propietarios,
- b) resultado de un periodo, que es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de:
  - 1) flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas;

- 2) los impuestos que gravan las ganancias finales;
- 3) en los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes (si los hubiere) sobre los resultados de las sociedades controladas;

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

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

Sin embargo, como ya mencionamos, ciertos resultados no son reconocidos como tales en el Estado de Resultados de un periodo y se les da el tratamiento de Resultados Diferidos, a exponer como una partida especial dentro del Estado de Evolución del Patrimonio Neto, y en particular, formando parte de los Resultados Acumulados.

Así, la RT 9 de la FACPCE, en capítulo V apartado B.2, y a partir del texto agregado según RT 19, define a los resultados diferidos como: “...aquellos resultados que, de acuerdo con lo establecido por las normas contables profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, **manteniéndose** en dichos rubros hasta que por aplicación de las citadas normas deban imputarse al estado de resultados”.

Similar es el tratamiento que le dan las Normas Internacionales de Contabilidad de la IASB, con la diferencia que en ningún caso definen claramente el criterio de capital a mantener adoptado. De hecho, no fijan estas normas postura alguna en relación al tema.

A fin de poder estimar qué resultados deben ser considerados como resultados diferidos, debemos recurrir a las normas contables vigentes que específicamente establecen este tratamiento para determinados resultados, contemplándose en particular, los siguientes casos:

- a) **Ganancias y pérdidas de cambio y otros resultados financieros** diferidos por aplicación de las normas para conversión de estados contables de entidades no integradas si se opta por el procedimiento alternativo, según RT 18 de la FACPCE.

En el caso de entidades no integradas, la norma admite emplear a opción del ente que practica la conversión, la aplicación del método convertir-

ajustar o un método alternativo. Este último consiste en reconocer, en primer lugar, la existencia de un contexto de cambios en el poder adquisitivo de la moneda en el país de emisión de la moneda extranjera, a fin de proceder a la reexpresión de las partidas, para posteriormente proceder a la conversión de las mismas aplicando el tipo de cambio al cierre para los activos y pasivos, y el tipo de cambio correspondiente a la fecha de las transacciones para el caso de los resultados (a excepción que ya estén expresados en moneda de cierre, en cuyo caso corresponderá aplicar el tipo de cambio al cierre).

**b) Resultados de determinados instrumentos financieros derivados contratados con fines de cobertura de operaciones futuras.**

La misma RT 18 –en su sección 2.5.3 y 2.5.4- indica los procedimientos a seguir para el tratamiento de las diferencias de medición en los instrumentos derivados utilizados en operaciones de cobertura, estableciendo que:

a) “Los cambios en la medición contable del instrumento derivado, que se hayan determinado como una cobertura eficaz, se reconocerán en el patrimonio neto”.

b) “Los cambios en la medición contable del instrumento derivado reconocidos en el patrimonio neto, se reclasificarán en resultados del ejercicio o ejercicios en que el ítem o partida afecte tales resultados”.

c) “En el caso del cese de contabilización de cobertura de riesgos de flujos de efectivo, los resultados originados en el instrumento de cobertura que se hubieran imputado al patrimonio neto, deben permanecer individualizados allí, hasta que ocurra la transacción comprometida o prevista...”.

Similar tratamiento prevé la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 39, al establecer que una operación de cobertura implica afectar un instrumento financiero derivado para que con él se puedan compensar los cambios que sufre la valuación de la partida que es objeto de la cobertura. Los cambios en el valor de los instrumentos financieros que se mantengan hasta el vencimiento de la operación que cubren, se imputarán a una cuenta de patrimonio neto, sin pasar por el resultado del periodo, hasta el momento en que tales bienes se realicen.

**c) Caso particular, saldos de revalúos practicados en relación a bienes**

**de uso y asimilables: normas transitorias y de excepción.**

Se presenta una situación especial en relación a los saldos de revalúos técnicos practicados con anterioridad a la entrada en vigencia de las normas actuales, y que se practicaren por aplicación de las disposiciones de la RT 10, oportunamente vigentes. A estos fines las RT 17, en su segunda parte, capítulo 8, (Normas de transición), punto 8.2.2, contempla como norma de transición y excepción que:

“Los efectos residuales de los aumentos de mediciones contables de bienes de uso y asimilables ocasionados por revalúos determinados y contabilizados de acuerdo con las normas de la resolución técnica 10 (normas contables profesionales):

- a) no se excluirán de la valuación contable de dichos bienes;
- b) no darán lugar al reconocimiento de saldos por impuestos diferidos.

Los saldos de revalúos que **deban mantenerse** por aplicación de esta norma de transición serán reducidos a medida que los bienes cuyos revalúos le dieron origen se consuman, vendan, retiren de servicio o desvaloricen. En general la desafectación se efectuara por la diferencia entre:

- a) los importes que se hayan contabilizado en concepto de depreciaciones, valor residual de los bienes vendidos, valor residual de los bienes retirados de servicio o desvalorización, y
- b) los importes que se hubiesen contabilizado si los bienes no hubiesen sido revaluados”.

Analizados los casos desarrollados, queda claro que es un tema netamente normativo, en el que se establece taxativamente que determinados resultados devengados en el ejercicio se deben reconocer, en una partida que se denominará Resultados Diferidos, incluida dentro de la sección Resultados Acumulados en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, al mismo nivel de Ganancias Reservadas y Resultados no Asignados, y no formando parte del resultado del ejercicio, en el Estado de Resultados.

Estos conceptos que se originan en los cambios de valor de activos y pasivos no responden a los conceptos característicos que integran un Estado de Evolución del Patrimonio Neto, en virtud a que no son: capital, aportes no capitalizados, ganancias reservadas ni resultados no asignados.

Volvemos a manifestar nuestra discordancia en relación a la inclusión de

estos conceptos, en este estado, en el acápite Resultados Acumulados cuando dichos conceptos en ningún momento fueron reconocidos en el Estado de Resultados, cuestión que sí sucede con las Reservas (proviene de la distribución del resultado del ejercicio) y los Resultados no Asignados (resultados de ejercicio anteriores no distribuidos o sin afectación específica), ni tampoco provienen de una transacción con los propietarios a exponer en el estado mencionado.

Dadas estas cuestiones, cabe plantearnos cuál es el tratamiento que puede dársele a estos saldos de Resultados Diferidos que forman parte del Patrimonio Neto de un ente. En particular, considerar:

- Si pueden ser distribuidos;
- Si pueden ser considerados para absorber pérdidas;
- Si puede procederse a su capitalización.

En cualquiera de los casos previstos por las normas contables vigentes (RT 18 de la FACPCE), se prevé mantener los saldos de resultados diferidos en el Patrimonio Neto con carácter provisorio, hasta que se produzca la situación que, prevista igualmente por la norma, permita su reconocimiento como resultado.

Los resultados diferidos no constituyen capital, ni reservas ni resultados no asignados, conforman un rubro especial, sustancialmente diferente de los conceptos mencionados, por su naturaleza y por su origen.

Por lo tanto, entendemos, no podrían ser distribuidos ni alterado su destino por una decisión voluntaria, como tampoco podrían utilizarse para absorber pérdidas, ya que solo sería admisible el destino previsto por la norma, que es su reconocimiento como resultado del periodo en que se produzcan las circunstancias taxativamente previstas. En el caso de las diferencias de conversión, será el momento en el que se produzca la venta de la inversión neta, o el reembolso total o parcial de la inversión; en el caso de los instrumentos derivados, será el momento en el que ocurra la transacción comprometida o prevista.

## **RESULTADOS DIFERIDOS Y RESULTADO GLOBAL: CUESTIONES DE EXPOSICIÓN.**

Planteadas la noción de resultados diferidos y la inconsistencia que implica en relación a la de capital a mantener, analizamos el concepto de resultado

global o resultado abarcativo, como aquel que está conformado por todos los resultados generados en un periodo, reconocidos o no en el estado de resultados.

Hay un importante movimiento a nivel normativo internacional tendiente a proponer informar acerca de la totalidad de los resultados habidos en un periodo determinado, en un acercamiento al concepto de renta o resultado global, en el cuerpo principal del juego de estados contables que presenta un ente.

A continuación, desarrollamos las principales alternativas de exposición previstas por las normas que consideramos más relevantes haciendo especial referencia a las vigentes en nuestro país.

### **SFAS 130. Financial Accounting Standards Board (FASB), Reporting Comprehensive Income.**

El FASB es el organismo pionero a la hora de incorporar el concepto de renta global o *comprehensive income*. A través de la SFAS 130 (*Statement of Financial Accounting Standards*), establece la revelación obligatoria por parte de las empresas del resultado global. Define el *Comprehensive Income* o Resultado global como los cambios habidos en el patrimonio de un ente durante un determinado periodo independientemente de las transacciones con los propietarios de ese patrimonio, incluyendo todos los cambios habidos en ese patrimonio, sin considerar aportes o retiros. Este es el concepto de resultado o renta global, al cual la doctrina internacional define también como excedente limpio o *clean surplus*.

El FASB es el organismo emisor de normas que más formatos alternativos contempla a los fines de informar el llamado *Comprehensive Income*. Si bien no exige ningún formato específico, sí sugiere distintas alternativas de exposición del resultado global, a opción del ente, que responden a los siguientes conceptos básicos:

- **Estado de Resultados Globales** (*Statement of Comprehensive Income*) en el cual a partir del resultado total del periodo después de impuestos (*net income*), se exponen otros elementos que conforman el resultado global.
- **Cuenta de Resultados, combinada o expandida**, que consiste en ampliar la información contenida en el estado según inciso anterior, el

detalle de la composición del resultado contenido en el Estado de Resultados tradicional.

- **Estado de Variaciones del Patrimonio Neto**, (*Statement of Changes in Equity*) en el cual se detallan todos los elementos que componen el patrimonio neto de un ente y sus variaciones (capital, aportes y distribuciones, etc.), y en particular el resultado de un periodo y los otros conceptos que conforman el Resultado global. Se admiten dos alternativas de presentación de este estado, pero en cualquiera de ellas, se llega a un valor total de Resultado Global, discriminando el resultado neto después de impuestos de otros resultados que lo conforman.

### **NIC 1 del International Accounting Standards Board (IASB)**

La NIC 1 (Normas Internacionales de Contabilidad) de la IASB, en su párrafo 10 establece que:

“Una entidad presentará todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un ejercicio:

- a) en un único estado de resultados global;
- b) en dos estados: un estado que muestre los componentes del resultado (cuenta de resultados separada) y un estado separado que comience con el resultado y muestre los componentes de otro resultado global (estado de resultado global)”.

Por otro lado presentará un **Estado de Cambios en el Patrimonio Neto**, (*Statement of Changes in Equity*), donde se deberá mostrar:

- El resultado global total del ejercicio;
- Para cada una de las partidas integrantes del patrimonio neto, los efectos de cambios retroactivos o aplicación retroactivas según NIC 8;
- Importes de las transacciones con los poseedores de capital en su condición de tales, mostrando por separado las distribuciones acordadas para los mismos;
- Una conciliación entre los importes al inicio y al final del periodo, de cada clase de patrimonio aportado y de cada clase de reservas, informando por separado cada movimiento operado en ellos.

Como consecuencia, el Resultado Global o *Comprehensive Income* queda informado dentro del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, junto con el

resto de las variaciones en el Patrimonio Neto, y en el Estado de Resultados Global., teniendo en cuenta que este último, podrá exponerse, como un solo estado o como dos estados diferentes, que de alguna manera se complementan.

A partir de las disposiciones mencionadas y de los formatos de estados que deben presentarse, podemos deducir que las normas de la IAS (*International Accounting Standards*), a través de la NIC 1, se enrolan en un concepto de Resultado Global. Se podrá optar por la presentación de un único estado de Resultado Global o la presentación de dos estados separados. Es lo que F. Souza Fernández (2007) denomina enfoque *clean surplus* puro (exponiendo en un único estado de resultados, todos los provenientes de las revaluaciones de activos y pasivos, juntamente con las restantes partidas de ingresos y gastos) por oposición al enfoque *clean surplus* rectificado o matizado, en el que la presentación se desdobra en dos estados por separado.

### **Exposición de los resultados diferidos según Normas Contables vigentes en Argentina.**

De acuerdo con las normas contables profesionales vigentes en nuestro país, los resultados diferidos deberán exponerse como formando parte del Estado de Evolución del Patrimonio Neto, dentro del rubro Resultados Acumulados, y bajo la denominación Resultados Diferidos, los cuales se deberán presentar por separado, según su distinta naturaleza. (RT 9 FACPCE).

En el momento que se produzcan las circunstancias previstas por la norma para su reconocimiento como resultado del periodo, se reflejará su incidencia en el Estado de Resultados, dando lugar a lo que Enrique Fowler Newton denomina concepto de reciclado, anteriormente desarrollado. Este reconocimiento será expuesto en el mismo sector del estado en que se exponga la venta, consumo, desvalorización o baja del rubro que le da origen.

Ninguna norma contable vigente en nuestro país, establece la obligatoriedad de presentar información en relación al Resultado Global de un periodo en el cuerpo de los estados contables básicos ni en la información complementaria, a diferencia de los requerimientos de las normas internacionales indicadas en los apartados anteriores.

Sin embargo, consideramos relevante hacer mención a la RT 26 que

determina la adopción de las Normas Contables Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con carácter obligatorio para determinados entes u optativo para otros, en relación a los estados contables correspondientes a ejercicios anuales que se inicien a partir del primero de enero de 2011 (inclusive) y para los estados contables de periodos intermedios correspondientes a los referidos ejercicios. Específicamente, se establece que la transición deberá realizarse conforme la NIIF 1 y las secciones previstas por la RT 26 a estos fines.

En particular, y en relación al tema objeto del presente trabajo, la resolución mencionada indica que, las entidades obligadas a aplicar las NIIF deberán presentar información en relación al impacto cuantitativo del cambio a las NIIF con el siguiente detalle:

- Una conciliación entre el patrimonio neto determinado de acuerdo a las normas anteriores y el determinado conforme a las NIIF a la fecha de la transición hacia las NIIF.
- Una conciliación entre el patrimonio neto determinado de acuerdo a las normas anteriores y el determinado conforme a las NIIF, al cierre del ejercicio
- Una conciliación entre el resultado global total del ejercicio determinado de acuerdo con las NIIF y el importe equivalente a dicho resultado, determinado a partir de los estados contables del ente preparados de acuerdo con las normas contables anteriores, informando:
  - Una conciliación entre el resultado neto determinado de acuerdo con las NIIF y el determinado de acuerdo con las normas contables anteriores;
  - Una conciliación entre el **otro resultado global** del ejercicio determinado de acuerdo con las NIIF y el importe equivalente a **otro resultado global** determinado a partir de los estados contables del ente, preparados de acuerdo con las normas anteriores que incluirá, si los hubiera, los cargos o créditos del ejercicio a los diversos rubros componentes de **resultados diferidos** en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto que correspondan.

Estas conciliaciones podrán presentarse en un formato de tres columnas,

explicando las principales partidas componentes.

Similares disposiciones existen para la presentación de estados contables trimestrales correspondientes a ejercicios iniciados a partir del primero de enero de 2011 en caso de entes obligados, o para la preparación de estados contables por parte de entes no obligados.

Con lo cual, la norma prevé el reconocimiento del resultado global por adopción de las NIIF (NIC, en su caso) que desarrollamos al analizar la normativa del IASB, y en concordancia con los formatos allí expuestos. Y por ello, determina la necesidad de efectuar una previa conciliación entre los llamados otros resultados globales de acuerdo a NIIF y normas anteriores, que juntamente con el resultado del ejercicio (en relación al cual también debe procederse a su conciliación) conforma lo que llamamos Resultado Global o *Comprehensive Income*.

## CONCLUSIONES

Como lo expresáramos en la introducción de este trabajo nos hemos abocado al estudio pormenorizado de los resultados diferidos, a partir de conceptos contables relevantes tales como la determinación de la ganancia, el capital a mantener y el criterio de devengado, y a su exposición en los estados contable.

Los resultados diferidos se exponen en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto porque así lo prescriben las normas contables profesionales vigentes en nuestro país, en forma taxativa.

Consideramos que el tratamiento que ciertas normas dispensan a los resultados mencionados, se aparta del concepto de capital a mantener financiero y del criterio de devengado, reconociéndose el resultado en un ejercicio posterior a aquel en el cual se produce el hecho generador que le dio origen.

El FASB es el organismo pionero en cuanto a la incorporación del concepto de renta global o *Comprehensive Income*. A través de la SFAS 130, establece la revelación obligatoria por parte de las empresas del resultado global, siendo el organismo que más formatos alternativos ha admitido para su exposición.

La IASB, mediante la NIC 1 exige la presentación de un **Estado de Cambios en el Patrimonio Neto** y un **Estado de Resultado Global** o su

exposición en dos estados, informando en ambos estados el monto y composición del Resultado Global de un periodo.

Ninguna norma contable vigente en nuestro país, establece la obligatoriedad en cuanto a la presentación de la información del Resultado Global de un periodo en el cuerpo de los estados contables básicos ni en la información complementaria, a diferencia de los requerimientos de las normas internacionales indicadas en los apartados anteriores.

Analizado el caso presentado nos manifestamos a favor de la determinación y exposición de la renta global, que no es más que el resultado generado por todos los cambios en el patrimonio distintos a las transacciones con los propietarios del capital

El importante movimiento a nivel normativo internacional tendiente a informar acerca de la totalidad de los resultados habidos en un periodo determinado, es un acercamiento al concepto de Renta o Resultado Global, en el cuerpo principal del juego de estados contables que presenta un ente. Nos parece esta una clara oportunidad para comenzar a discutir el tema.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Resoluciones Técnicas 8, 9, 16, 17, 18 y 26.
- Fernández Souza, Francisco, (2007), *El resultado global en el ámbito de la información financiera internacional: marco conceptual, análisis comparado de normas y un estudio empírico para grupos europeos cotizados en NYSE y NASDAQ*, (Tesis Doctoral), Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Cantabria, Santander, España.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) SFAS, nro. 130 *Reporting Comprehensive Income*, Estados Unidos.
- Fowler Newton, Enrique, (2005), *Contabilidad superior*, Buenos Aires, La Ley, 5ª ed. 1480 p.
- Fowler Newton, Enrique, (2005), *Cuestiones contables fundamentales*, Buenos Aires, La Ley, 4ª ed. 784 p.
- Fowler Newton, Enrique, (2002), *Normas contables profesionales de la FACPCE y del CPCECABA*, Buenos Aires, La Ley. 459 p.
- International Accounting Standards Board (IASB,) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 1, 21, 39. (Traducción oficial de la IASC

Foundation)  
Lazzati, Santiago C., (1974), *El objetivo de los estados contables*, Buenos Aires,  
Machi, 185 p.