

# Boletín Técnico Nº 14 del Colegio de Contadores

## CLASIFICACIÓN DE ÍTEMS EXTRAORDINARIOS Y CONTABILIZACIÓN DE AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES

### INTRODUCCIÓN

1. El propósito de este boletín es establecer ciertos principios que deben ser seguidos en la preparación de estados financieros que tienen por objeto presentar el resultado de operaciones de acuerdo con principios contables generalmente aceptados, sin perjuicio de las respectivas normas tributarias.

2. El principal problema que se origina en la presentación del resultado de operaciones de una entidad es el tratamiento que se debe dar a los ítems extraordinarios y los ajustes de ejercicios anteriores. Este boletín analiza la naturaleza de los eventos y transacciones que deben ser considerados como ítems extraordinarios y ajustes de ejercicios anteriores, respectivamente.

3. En la actualidad existe una gran diversidad de criterios en relación al tratamiento que se debe dar tanto a los ítems extraordinarios como a los ajustes de ejercicios anteriores. Tal es así que:

a) Algunas empresas registran ambos conceptos como parte del resultado de operaciones habituales de la entidad, sin segregar los mismos.

b) Otras empresas optan por una contabilización similar a la anterior, pero prefieren segregar ambos conceptos en el estado de resultados, ya sea como ingresos o egresos fuera de la explotación.

c) Otras empresas optan por registrar ambos conceptos a continuación del resultado de operaciones habituales de la entidad.

d) Otras empresas prefieren registrar los ajustes de ejercicios anteriores directamente contra los resultados acumulados al inicio del ejercicio, para no afectar los resultados de operaciones del ejercicio en que se corrigen dichos errores.

### OPINIÓN

4 Todos los ítems de pérdidas y ganancias reconocidos en un ejercicio, con excepción de los ítems extraordinarios y los ajustes de ejercicios anteriores, comentados más adelante, deben ser incluidos en la determinación del resultado de operaciones habituales de dicho ejercicio (ver Anexo 1).

### ÍTEMS EXTRAORDINARIOS

5. Los ítems extraordinarios corresponden a eventos o transacciones que se distinguen por ser inusuales en naturaleza e infrecuentes en ocurrencia. Por tal motivo, ambos criterios deberán ser contemplados en forma conjunta, para clasificar un evento o transacción como ítem extraordinario, teniendo en consideración lo siguiente:

a) Naturaleza Inusual: El evento o transacción en cuestión debe poseer un alto grado de anormalidad y estar claramente no relacionado, o sólo accidentalmente relacionado, con las

operaciones típicas y habituales de la entidad, teniendo en cuenta el entorno en que ésta se desenvuelve. El hecho de que un evento o transacción esté fuera del control de la Gerencia no significa en si mismo que su naturaleza sea inusual.

B )Infrecuente Ocurrencia: El evento o transacción en cuestión debe ser tan poco frecuente que no se espera vuelva a ocurrir en un futuro cercano, teniendo en cuenta el entorno en el cual la entidad desarrolla sus operaciones.

El entorno referido anteriormente incluye factores tales como las características de la industria o actividad económica, situación geográfica de las operaciones y, naturaleza y extensión de las disposiciones legales que afectan a la entidad.

En el Anexo 2 se presentan algunos ejemplos de ítems que cumplen los dos criterios señalados en forma conjunta, así como ejemplos de ítems que cumplen tan solo uno de dichos criterios.

6. Los ítems extraordinarios y su correspondiente efecto tributario no deben formar parte del resultado de operaciones habituales de la entidad y por lo tanto deben clasificarse a continuación del resultado neto de dichas operaciones habituales (ver Anexo 1). Además, la naturaleza de los ítems extraordinarios debe exponerse claramente en una nota a los estados financieros.

7. Los eventos o transacciones que sean inusuales en naturaleza o infrecuentes en ocurrencia, pero que no cumplan ambos criterios en forma conjunta, deberán formar parte del resultado de operaciones habituales de la entidad. La naturaleza y efecto financiero de estos eventos o transacciones deberán ser claramente expuestos en el propio estado de resultados o en una nota a los estados financieros. El efecto tributario de estos eventos o transacciones debe ser incluido en el gasto tributario del ejercicio relativo a las operaciones habituales de la entidad, en vez de segregarlo como un componente separado del estado de resultados.

8. Los beneficios tributarios obtenidos por la utilización de pérdidas incurridas en ejercicios anteriores, si bien no corresponden a los criterios señalados anteriormente, deberán clasificarse como ítems extraordinarios en el ejercicio en que se aprovechen, en vez de reconocerse en el resultado de operaciones del ejercicio en que se incurrieron dichas pérdidas. Sin embargo, y sólo en aquellos casos en que no exista duda alguna sobre la recuperación futura de la pérdida incurrida en un ejercicio, podrá reconocerse anticipadamente como parte del resultado de operaciones habituales (con cargo a la cuenta de activo Impuestos Diferidos), el beneficio tributario que se espera obtener en ejercicios posteriores.

#### AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES

9. Los ajustes de ejercicios anteriores se limitan exclusivamente a la corrección de errores cometidos en estados financieros de períodos anteriores y deben reflejarse como ajuste a los resultados acumulados al inicio del ejercicio. Si se presentan estados financieros comparativos, los estados financieros de los períodos en que se cometieron los errores deben ajustarse retroactivamente.

10. La naturaleza del error y el efecto en los resultados de operaciones habituales del ejercicio en que se produjo el error deben ser claramente expuestos en una nota a los estados financieros del ejercicio en que se descubrió y corrigió el error, dando previamente debida consideración al efecto que pudo tener el error sobre partidas tales como: provisión impuesto

renta, participación al personal y/o directorio, distribuciones estatutarias de utilidades a reservas, etc.

11. Los ajustes que se produzcan en relación con provisiones para contingencias de pérdidas establecidas de acuerdo a lo estipulado en el Boletín Técnico No 6 (Contabilización de Contingencias), así como los ajustes que resultan del uso de estimaciones inherentes al proceso contable (Cambios en la estimación de la vida útil de los bienes de activo fijo, ajustes de la provisión para cuentas incobrables o la provisión para cuentas incobrables o la provisión para la obsolescencia de existencias, etc.), no constituyen corrección de errores y por lo tanto deben ser incluidos en la determinación del resultado de operaciones del ejercicio en que se efectúan dichos ajustes.