

**Segunda Edición
Junio del 2002**

El texto de la presente Norma Internacional de Contabilidad es el aprobado por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores - IFAC
Con sede en New York - Estados Unidos

La presente Norma ha sido aprobada por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores.

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido extraída básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 *Utilidad o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables* publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 8, con autorización del IASB.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) es el publicado por el IASB en idioma inglés.

Las NIC, Borradores de Discusión *Drafts* y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de este Comité.

"IAS", "IASB" e "International Accounting Standards" son denominaciones comerciales del IASB y no pueden ser usadas sin aprobación de éste.

Propiedad intelectual © 2000 de International Federation of Accountants [Federación Internacional de Contadores]. Todos los derechos han sido reservados. Sin el previo permiso escrito de International Federation of Accountants, ninguna parte de la presente publicación podrá reproducirse, guardarse en sistemas de recuperación o transmitirse en ninguna forma ni por ningún medio electrónico, mecánico, de fotocopia, grabación o de cualquier otra naturaleza.

ISBN 1-887464-48-4
International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America

INTRODUCCIÓN

NORMAS DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se halla desarrollando en la actualidad un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El Comité reconoce los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera consistente y comparativa entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparatividad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones. El Comité recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requisitos nacionales con las NICSP. Se especificará que los estados financieros cumplen con las NICSP sólo si cumplen con todos los requisitos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable.

El objetivo de la actual etapa del plan de trabajo del Comité es desarrollar las NICSP en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB, por sus siglas en inglés] vigentes hasta el 31 de Agosto de 1997 o posteriormente modificadas. Algunos temas contables del sector público no han sido abordados en forma completa por las NIC. Por otra parte, las NIC actualmente en desarrollo se ocuparán del tratamiento contable de determinados temas complejos. Aunque estos temas no figuran en el sumario de la actual etapa del plan de trabajo del Comité, éste conoce su importancia y ha previsto abordarlos una vez que haya emitido su primer conjunto de Normas.

Contenido

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICSP 3

Superávit o Déficit Neto del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables

	<u>Párrafos</u>
OBJETIVO	
ALCANCE	1 - 5
DEFINICIONES	6 - 9
Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio	7
Empresas Públicas	8
Activo Neto/Patrimonio	9
SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL EJERCICIO	10 - 37
Partidas Extraordinarias	14 - 25
Distintas a las Actividades Ordinarias	17 - 18
No Previsiblemente Repetibles en el Futuro Previsible	19
Fuera del Control o Influencia de la Entidad	20
Ejemplos de Partidas Extraordinarias	21 - 24
Revelación de Partidas Extraordinarias	25
Superávit o Déficit Proveniente de las Actividades Ordinarias	26 - 29
Cambios en las Estimaciones Contables	30 - 37
ERRORES SUSTANCIALES	38 - 47
Tratamiento Referencial	41 - 44
Tratamiento Alternativo Permitido	45 - 47
CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES	48 - 68
Adopción de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público	55 - 58
Otros Cambios en las Políticas Contables - Tratamiento Referencial	59 - 64
Otros Cambios en las Políticas Contables - Tratamiento Alternativo Permitido	65 - 68

FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA

69 - 70

APÉNDICE 1

Partidas Extraordinarias

Errores Sustanciales

Cambios en las Políticas Contables

COMPARACIÓN CON LA NIC 8

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO NICSP 3

Superávit o Déficit Neto del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables

Las pautas normativas - que aparecen en letras cursivas negritas - deberán leerse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma - los cuales aparecen en letra normal - así como en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público". No está contemplada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas no materiales.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es preceptuar la clasificación, revelación y tratamiento contable de ciertas partidas de los estados financieros, de modo que todas las entidades preparen y presenten estas partidas en forma consistente. Esto refuerza la comparatividad de los estados financieros actuales de la entidad, tanto con los de los ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades.

Consiguientemente, la presente Norma prescribe la clasificación y revelación de las partidas extraordinarias y la revelación por separado de ciertas partidas de los estados financieros. También especifica la Norma el tratamiento contable aplicable a los cambios en las estimaciones contables, a la corrección de errores sustanciales y a los cambios en las políticas contables.

La revelación de partidas extraordinarias en el estado de flujos de efectivo es un requisito de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 2 *Estado de Flujos de Efectivo*.

Alcance

- 1. La entidad que prepare y presente estados financieros por el método contable de lo devengado, deberá aplicar la presente Norma para los efectos de presentación del superávit o déficit proveniente de las actividades ordinarias y las partidas extraordinarias, en el estado de resultados financieros, así como para efectos del tratamiento contable aplicable a los cambios en las estimaciones contables, a la corrección de errores sustanciales y a los cambios en las políticas contables.***
2. La presente Norma se ocupa, entre otras cosas, de la revelación de ciertas partidas componentes del superávit o déficit del ejercicio. Estas revelaciones son hechas en adición a otras revelaciones requeridas por otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, incluyendo la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.
3. Los efectos tributarios de las partidas extraordinarias, errores sustanciales y cambios en las políticas contables no se consideran en esta Norma, por cuanto no son pertinentes a muchas entidades del sector público. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 *Impuesto a la Renta* contiene las pautas para el tratamiento de los efectos tributarios. Las partidas no usuales a que se refiere la NIC 12 deben leerse como partidas extraordinarias según lo definido en la presente Norma.
- 4. La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto Empresas Públicas.***
5. Las Empresas Públicas (EP) deberán dar cumplimiento a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público *Presentación de Información Financiera de las Empresas Públicas* señala que las

NIC son aplicables a todas las empresas, pertenezcan al sector privado o al sector público. Concordantemente, la Guía N° 1 recomienda que las EP presenten sus estados financieros de conformidad, en todos sus aspectos materiales, con las NIC.

Definiciones

6. **Los términos que siguen se usan, en la presente Norma, con los significados que a continuación se les asigna:**

Políticas contables son los principios, métodos, convencionalismos, reglas y prácticas, de carácter específico, adoptados por una entidad para preparar y presentar sus estados financieros.

Método de lo devengado es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no únicamente cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos son asentados en los registros contables y reconocidos en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos por el método contable de lo devengado son: activo, pasivo, activo neto/patrimonio, ingresos y gastos.

Activo son los recursos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

Costos de endeudamiento son los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con la obtención de un préstamo.

Equivalentes de efectivo son las inversiones de corto plazo y alta liquidez que son fácilmente convertibles a montos conocidos de efectivo, y que presentan un riesgo insignificante a las variaciones de valor.

Flujos de efectivo son los flujos de entrada y salida de efectivo y equivalentes de efectivo.

Aportes de los propietarios son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio - excepto los que generan pasivos - con que terceros externos a la entidad han contribuido a ésta y que establecen en el activo neto/patrimonio una participación financiera que:

- (a) **Por una parte, conlleva derechos sobre la distribución de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de la entidad durante la existencia de ésta, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y, por otra parte, conlleva derechos sobre la distribución del excedente del activo sobre el pasivo en caso de liquidación de la entidad; y/o**
- (b) **Puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o redención.**

Control es la facultad de gobernar las políticas financieras y operativas de otra entidad, de modo de obtener beneficio de las actividades de la misma.

Operación Discontinuada¹ es la resultante de la venta o abandono de una operación que representa una línea de negocios separada e importante de una entidad, y cuyos activos, superávit o déficit neto y actividades pueden distinguirse física y operacionalmente, así como para efectos de presentación de información financiera.

Distribución a los Propietarios la constituyen los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como utilidad de inversión, sea como devolución de inversión.

Gastos son las reducciones en los beneficios económicos o en el potencial de servicio, que ocurren durante el ejercicio presentado y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incurrencia en pasivos y que producen una disminución en el activo neto/patrimonio - exceptuándose los casos de distribución a propietarios.

Partidas Extraordinarias son los ingresos o gastos que surgen de transacciones o hechos que son claramente distintos a las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan con frecuencia o regularmente y que están fuera del control o influencia de la entidad.

Actividades de Financiación son las actividades que producen cambios en la magnitud y composición del capital aportado y endeudamiento de la entidad.

Entidad Extranjera es la operación extranjera cuyas actividades no son parte integrante de aquellas de la entidad presentadora.

Operación Extranjera es una entidad controlada, una asociada, una asociación en participación o una sucursal de la entidad presentadora, cuyas actividades tienen su base o son conducidas en un país distinto al de dicha entidad presentadora.

Errores Sustanciales son los errores descubiertos en el ejercicio corriente y que son de tal importancia que no se podría seguir considerando que los estados financieros de uno o más de los ejercicios anteriores han sido confiables a la fecha de su emisión.

Empresa Pública es la entidad que reúne todas las siguientes características:

- (a) Es un entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- (b) Se le ha asignado la autoridad financiera y operativa de llevar a cabo un negocio;
- (c) En el normal curso de su negocio vende, a otras entidades, bienes y servicios en que incluye

¹ El Comité del Sector Público (PSP) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) no ha abordado aún el tema de las operaciones en proce de discontinuación incluido anteriormente en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 (modificada en 1993) "Utilidad Neta/Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables" y que, actualmente es objeto de una Norma separada, la Norma Internacional de Contabilidad NIC 35 "Operaciones en Proceso de Discontinuación"

- (d) *una utilidad o la recuperación del costo total de los mismos;*
- (e) *No depende de un financiamiento continuo de parte del gobierno para permanecer como empresa en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de libre mercado); y*
- (f) *Es controlada por una entidad del sector público.*

Pasivo son las obligaciones presentes de la entidad, que provienen de hechos pasados y cuya liquidación se prevé que representará para la entidad un flujo de salida de recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio.

Activo Neto/Patrimonio es la participación residual que queda sobre los activos de la entidad, después de deducir todos los pasivos.

Superávit/Déficit Neto está constituido por los siguientes componentes:

- (a) *Superávit o déficit en las actividades ordinarias; y*
- (b) *Partidas extraordinarias.*

Actividades de Operación son las actividades de la entidad, que no son de inversión o financiación.

Actividades Ordinarias son las actividades emprendidas por una entidad, como parte de sus actividades de dación de servicios o de sus actividades comerciales. Las actividades ordinarias incluyen aquellas actividades conexas que la entidad desarrolla en apoyo de las ordinarias o que son accesorias a éstas o que surgen de éstas.

Ingresos están constituidos por el flujo bruto de entradas de beneficios económicos o de un potencial de servicio, que tienen lugar durante el ejercicio presentado y que producen un aumento en el activo neto/patrimonio - exceptuándose los casos de aportes de propietarios.

Superávit/Déficit de las Actividades Ordinarias es el monto residual que queda después de que, de los ingresos provenientes de las actividades ordinarias, se deduce los gastos producidos por dichas actividades ordinarias.

Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio

7. Los activos proveen a las entidades, de los medios para que éstas alcancen sus objetivos. A los activos empleados para que la entidad entregue bienes y servicios conforme a sus objetivos, pero que directamente no generan flujos de entrada de efectivo, se les suele definir como incorporadores de un "potencial de servicio". A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como incorporadores de "beneficios económicos futuros". Para poder englobar todos los objetivos a los cuales puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos futuros o un potencial de servicio", término con el cual describe la característica esencial de los activos.

Empresas Públicas

8. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales, como las de servicio público, y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en lo esencial, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado. Las EP generalmente operan para producir utilidades, aunque algunas de ellas puedan tener limitadas obligaciones de servicio a la comunidad,

bajo las cuales se les exige proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad, sea sin cargo alguno, sea con un cargo reducido. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público **NICSP 06 Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de Entidades Controladas**, ofrece las pautas necesarias para determinar si, a efectos de la presentación de información financiera, existe control, y debe recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del sector público.

Activo Neto/Patrimonio

9. El término "Activo Neto/Patrimonio" se usa, en la presente Norma, para referirse al valor residual resultante en el estado de situación financiera (activo menos pasivo). El Activo Neto/Patrimonio puede ser positivo o negativo. Se puede usar otros términos en lugar de Activo Neto/Patrimonio, a condición de que su significado sea claro.

Superávit o Déficit Neto del Ejercicio

10. ***Todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un ejercicio deberán incluirse en la determinación del superávit o déficit de dicho ejercicio, salvo que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público preceptúe o permita lo contrario.***
11. Normalmente, todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un ejercicio se incluyen en la determinación del superávit o déficit de dicho ejercicio. Están comprendidas las partidas extraordinarias y los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, puede haber circunstancias en que ciertas partidas puedan excluirse del superávit o déficit del ejercicio corriente. La presente Norma se ocupa de dos de tales circunstancias, referentes a la corrección de errores sustanciales y a los efectos de los cambios en las políticas contables.
12. Otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se ocupan de aquellas partidas que pueden estar dentro de las definiciones de ingreso o gasto, pero que usualmente son excluidas de la determinación del superávit o déficit neto. Son ejemplos: el excedente de revaluación de activos físicos (los cuales se contabilizan conforme a las apropiadas normas sobre propiedad, planta y equipo) y las ganancias y pérdidas resultantes de la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 4 *Efecto de las Variaciones en el Tipo de Cambio*).
13. ***El superávit o déficit neto del ejercicio está constituido por los siguientes componentes, cada uno de los cuales debe revelarse en la hoja del estado de resultados financieros:***
 - (a) ***El superávit o déficit proveniente de las actividades ordinarias; y***
 - (b) ***Las partidas extraordinarias.***

Partidas Extraordinarias

14. ***La naturaleza y monto de cada partida extraordinaria deberá revelarse por separado.***
15. Las partidas extraordinarias deberán revelarse por separado en el estado de resultados financieros.

16. Para que una partida pueda ser considerada extraordinaria debe ser rara, inusual y material. La NICSP 2 prescribe la revelación de los flujos de efectivo asociados a las partidas extraordinarias, en el estado de flujos de efectivo. La NICSP 2 esboza los requisitos para la revelación de las partidas extraordinarias, en el estado de flujos de efectivo. Dicha NICSP requiere que los flujos de efectivo asociados a partidas extraordinarias sean clasificados como flujos provenientes de actividades de operación, inversión o financiación, según sea pertinente, y que se les revele separadamente.

Distintas a las Actividades Ordinarias

17. Virtualmente todas las partidas de ingreso y gasto incluidas en la determinación del superávit o déficit neto del ejercicio surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad.
18. El que un hecho o transacción sea claramente distinto a las actividades ordinarias de la entidad lo determina su naturaleza – considerada ésta en relación con las actividades ordinariamente llevadas a cabo por la entidad- antes que la frecuencia con que se pueda esperar que ocurran. Un hecho o transacción pueden ser considerados extraordinarios para una entidad o nivel de gobierno, pero no para otra entidad o nivel de gobierno, debiéndose esto a las diferencias entre las actividades ordinarias de las distintas entidades o niveles. En el contexto de la presentación de información del gobierno en su conjunto, las partidas extraordinarias resultarán extremadamente raras.

No Previsiblemente Repetibles en el Futuro Previsible

19. El hecho o transacción considerados extraordinarios deberán ser de una naturaleza tal que razonablemente sea posible esperar que no se volverán a repetir en el futuro previsible, tomando en cuenta el ambiente en que opera la entidad. La naturaleza de las partidas extraordinarias es tal que normalmente, al comienzo del ejercicio al que corresponde la información, no se puede prever que ocurrirán y no figuran, por tanto, en el presupuesto. Si una partida está incluida en un presupuesto, ello indica que su ocurrencia está prevista y no se trata, por tanto, de una partida extraordinaria.

Fuera del Control o Influencia de la Entidad

20. El hecho o transacción considerado extraordinario deberá estar fuera del control o influencia de la entidad. Se presume que un hecho o transacción está fuera del control o influencia de una entidad si normalmente las decisiones o determinaciones de la entidad no influyen para que el hecho o transacción ocurran. Sin embargo, la ganancia o pérdida resultante de la decisión de vender un activo en vez de retenerlo no se considerará extraordinaria, puesto que el hecho se originó en la entidad y estuvo, por tanto, bajo el control o influencia de la gerencia.

Ejemplos de Partidas Extraordinarias

21. Los ejemplos que se dan sobre partidas extraordinarias deberán considerarse en el contexto del ambiente operativo de la entidad y el nivel de gobierno dentro del cual ella opera. Debe aplicarse el criterio en cada caso. Aunque un hecho puede satisfacer la definición de partida extraordinaria para un particular nivel de gobierno -gobierno local o provincial, por ejemplo- es improbable que muchos de los hechos puedan considerarse extraordinarios en el contexto de un gobierno central [o federal].

22. Son ejemplos de costos asociados a hechos o transacciones que pueden -aunque no necesariamente- dar lugar a partidas extraordinarias en algunas entidades del sector público o niveles de gobierno, son:

- (a) Los costos de corto plazo asociados al suministro de servicios a refugiados, cuando la necesidad de tales servicios no se preveía al comienzo del ejercicio y estaban fuera del rango ordinario de las actividades de la entidad y fuera del control de la misma. Si tales servicios se suministraron por más de uno de los ejercicios presentados dejarían, en general, de ser clasificados como extraordinarios; y
- (b) Los costos asociados al suministro de servicios subsiguientes a un desastre natural o provocado; por ejemplo, el proveimiento de refugio a las personas que quedaron sin hogar después de un terremoto. Para que tal hecho pudiera calificarse de extraordinario se necesitaría que fuera de una magnitud tal que normalmente no se esperaría que se produjera en el área geográfica en que ocurrió o en el área geográfica asociada a la entidad, y se necesitaría también que el proveimiento de servicios de emergencia o la restauración de servicios esenciales estuvieran fuera del rango de las actividades ordinarias de la entidad involucrada. Si la entidad tiene la responsabilidad de proveer de asistencia a los afectados por los desastres naturales, entonces los costos asociados a esta actividad no entran, en general, en la definición de partida extraordinaria.

23. Por el contrario, las siguientes actividades, o la prevención de tales actividades, están generalmente bajo el control de la entidad y raramente serían, si en algún caso lo fueran, extraordinarias para una entidad:

- (a) Las ganancias o pérdidas de cambio;
- (b) La ganancia o pérdida proveniente de la enajenación de una actividad de la entidad; y
- (c) Los costos de reestructuración.

24. La reestructuración de actividades es ejemplo de un hecho que normalmente no sería extraordinario para una entidad individual del sector público o para la entidad del gobierno en su conjunto que incorpora a la primera. Todos los tres criterios para la definición de una partida extraordinaria deben quedar satisfechos antes de que una partida pueda ser clasificada como extraordinaria. Una reestructuración puede ser claramente distinta a las actividades originales de la entidad. Sin embargo, a nivel del gobierno en su conjunto, una reestructuración puede ocurrir con frecuencia. Más importante aún, la reestructuración está usualmente bajo el control o influencia de una entidad del gobierno en su conjunto.

Revelación de Partidas Extraordinarias

25. La revelación de la naturaleza y monto de cada partida extraordinaria puede hacerse en la hoja del estado de resultados financieros o en las notas a los estados financieros. Si la revelación se hace en las notas a los estados financiero, el monto total de todas las partidas extraordinarias deberá revelarse en la hoja del estado de resultados financieros.

Superávit o Déficit Proveniente de las Actividades Ordinarias

26. ***Cuando las partidas de ingreso y gasto conformantes del superávit o déficit de las actividades ordinarias son de tal magnitud, naturaleza o incidencia que su revelación es pertinente para explicar el rendimiento de la entidad durante el ejercicio, deberá revelarse la naturaleza y monto de tales partidas separadamente.***
27. Aunque las partidas descritas en el párrafo 26 no son partidas extraordinarias, la revelación de la naturaleza y monto de las mismas puede ser apropiada para los usuarios de los estados financieros. La revelación puede servir de ayuda a los usuarios para comprender la posición financiera y el rendimiento de una entidad y para hacer proyecciones sobre la situación y rendimiento financiero de la misma. La revelación de dicha información se hace usualmente en las notas a los estados financieros.
28. Son circunstancias que pueden dar lugar a la revelación por separado de las partidas de ingreso y gasto de conformidad con el párrafo 26, las siguientes:
- (a) La depreciación de existencias a su valor neto realizable o la depreciación de propiedad, planta y equipo a su importe recuperable, así como la reversión de tales depreciaciones;
 - (b) La reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de las provisiones para los costos de reestructuración;
 - (c) La enajenación de bienes de propiedad, planta y equipo;
 - (d) La privatización u otra clase de enajenaciones de las inversiones de largo plazo;
 - (e) Las operaciones discontinuadas;
 - (f) Las liquidaciones de litigios; y
 - (g) Otras reversiones de provisiones.
29. Cuando el efecto de una reestructuración gubernamental tiene un efecto material en los estados financieros, las revelaciones pertinentes relacionadas con el estado de resultados financieros incluirán el gasto en personal excedente o readiestramiento, el gasto en reubicación y restauración, y el superávit o déficit neto asociado a la venta o enajenación de activos.

Cambios en las Estimaciones Contables

30. Como resultado de las incertidumbres inherentes a las actividades de dación de servicios, conducción de actividades comerciales u otras actividades, muchas de las partidas de los estados financiero no pueden ser valuadas con precisión, sino sólo estimarse. El proceso de estimación involucra criterios basados en la más reciente información disponible. Se puede requerir de estimaciones, por ejemplo, sobre los ingresos fiscales adeudados al gobierno, cobranza dudosa resultante de tributos no cobrados, obsolescencia de existencias, vida útil o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos depreciables, o el cumplimiento del porcentaje de construcción de carreteras. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no menoscaba la confiabilidad de éstos.
31. Puede ser necesario revisar una estimación si se producen cambios respecto a las circunstancias en que la estimación se basó o como resultado de una nueva información, una mayor experiencia o posteriores avances. Por su naturaleza, la revisión de una estimación no conduce a ajustes, dentro las definiciones de partida extraordinaria o error sustancial.

32. Es difícil, a veces, distinguir entre un cambio en la política contable y un cambio en la estimación contable. En tales casos, el cambio recibe el tratamiento de un cambio en una estimación contable, haciéndose la apropiada revelación.
33. ***El efecto del cambio en una estimación contable deberá incluirse en la determinación del superávit o déficit neto de:***
- (a) ***El ejercicio al que corresponde el cambio, si el cambio afecta sólo a dicho ejercicio; o***
 - (b) ***El ejercicio del cambio y los ejercicios futuros, si el cambio afecta a ambos.***
34. El cambio en una estimación contable puede afectar el ejercicio corriente o al ejercicio corriente y los ejercicios futuros. Por ejemplo, un cambio en la estimación del monto de cobranzas dudosas afecta sólo al ejercicio corriente y se reconoce, por tanto, en forma inmediata. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada o el patrón previsible de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio de un activo depreciable afecta al gasto por depreciación del ejercicio corriente y de cada ejercicio durante la restante vida útil del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el ejercicio corriente se reconoce como ingreso o gasto del ejercicio corriente. El efecto, si lo hay, sobre los ejercicios futuros se reconoce en los ejercicios futuros.
35. ***El efecto del cambio en una estimación contable deberá incluirse en la misma clasificación del estado de resultados financieros que se usó antes para la estimación.***
36. Para asegurar la comparatividad de los estados financieros de diferentes ejercicios, el efecto del cambio en una estimación contable que antes estuvo incluida en el superávit o déficit proveniente de las actividades ordinarias, se incluye en el mismo componente del superávit o déficit neto. El efecto del cambio en una estimación contable que antes estuvo incluida como partida extraordinaria, se presenta como partida extraordinaria.
37. ***La naturaleza y monto del cambio en una estimación contable, que tenga un efecto material en el ejercicio corriente o que se espere que tenga un efecto material en los ejercicios subsiguientes, deberán ser revelados. Si no es factible cuantificar el monto, este hecho también deberá ser revelado.***

Errores Sustanciales

38. Puede ocurrir que en el ejercicio corriente se descubra errores en la preparación de los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores. Estos errores pueden ser errores en los cálculos matemáticos, errores en la aplicación de las políticas contables, tergiversación de hechos, fraude o inadvertencias. La corrección de estos errores normalmente se incluye en la determinación del superávit o déficit neto del ejercicio corriente.
39. En raras ocasiones, un error tiene un efecto significativo tal, en los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores, que a dichos estados financieros ya no se les puede seguir considerando confiables a la fecha de su emisión. A estos errores se les conoce como errores sustanciales. Un ejemplo de error sustancial es la omisión de una clase importante de ingreso o gasto en los estados financieros. La corrección de los errores sustanciales relacionados con

ejercicios anteriores requiere o reexpresar la información comparativa o presentar información proforma adicional.

40. Es posible distinguir entre la corrección de un error sustancial y el cambio en una estimación contable. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar ser revisadas conforme se vaya conociendo información adicional. Por ejemplo, el reconocimiento de la ganancia o pérdida resultante del desenlace de una contingencia que antes no se podía estimar de manera confiable, no constituye corrección de un error sustancial.

Tratamiento Referencial

41. ***El monto de la corrección de un error sustancial relacionado con los ejercicios anteriores deberá presentarse ajustando el saldo de apertura de los superávits o déficits acumulados. La información comparativa deberá reexpresarse, salvo que no sea factible hacerlo.***
42. Los estados financieros, incluyendo la información comparativa de ejercicios anteriores, se presentan como si el error sustancial hubiera sido corregido en el ejercicio en que se produzco. Por tanto, el monto de la corrección relacionada con cada ejercicio presentado se incluye dentro del superávit o déficit neto de cada ejercicio. El monto de la corrección relacionada con los ejercicios anteriores a los incluidos en la información comparativa de los estados financieros, se ajusta contra el saldo de apertura de los superávits o déficits acumulados del ejercicio más recientemente presentado. Cualquier otra información presentada con respecto a ejercicios anteriores, tales como los sumarios históricos de información financiera, también se reexpresan.
43. La reexpresión de la información comparativa no necesariamente da lugar a una modificación de los estados financieros que han sido aprobados por el respectivo organismo gubernamental o registrados o presentados ante la autoridad regulatoria. Sin embargo, las leyes del país pueden requerir que tales estados financieros sean modificados.
44. ***La entidad debe revelar lo siguiente:***
 - (a) ***La naturaleza del error sustancial;***
 - (b) ***El monto de la corrección por el ejercicio corriente y por cada ejercicio anterior presentado;***
 - (c) ***El monto de la corrección relacionada con ejercicios anteriores a los incluidos en la información comparativa; y***
 - (d) ***La indicación de que la información comparativa ha sido reexpresada o que no es factible hacerlo.***

Tratamiento Alternativo Permitido

45. ***El monto de la corrección de un error sustancial deberá incluirse en la determinación del superávit o déficit neto del ejercicio corriente. La información comparativa deberá presentarse en la forma en que se había presentado en los estados financieros del ejercicio anterior. Deberá presentarse información proforma adicional, preparada de conformidad con el párrafo 41, salvo que no sea factible hacerlo.***
46. La corrección del error sustancial se incluye en la determinación del superávit o déficit neto del ejercicio corriente. Sin embargo, información adicional suele presentarse en columnas separadas, con el fin de mostrar el superávit o déficit

neto del ejercicio corriente y de los ejercicios anteriores presentados, como si el error sustancial se hubiera corregido en el ejercicio en que ocurrió. La aplicación de este tratamiento contable puede ser necesaria en países en que se requiere que los estados financieros incluyan información comparativa que concuerde con los estados financieros presentados en ejercicios anteriores.

47. La entidad debe revelar lo siguiente:

- (a) La naturaleza del error sustancial;**
- (b) El monto de la corrección incluida en cada ejercicio por el que se presenta información proforma y el monto de la corrección relacionada con los ejercicios anteriores a los incluidos en la información proforma. Si no es factible presentar información proforma, este hecho debe revelarse; y**
- (c) El monto de cualquier corrección reconocida en el superávit o déficit neto del ejercicio corriente.**

Cambios en las Políticas Contables

48. Los usuarios necesitan poder comparar los estados financieros de una entidad durante un período de tiempo, para poder identificar tendencias en su situación financiera, en sus resultados y en sus flujos de efectivo. Por eso es que normalmente en cada ejercicio se adopta las mismas políticas contables.

49. Sobre la selección y aplicación de políticas contables se discute en la NICSP 1. El cambio de un método contable a otro constituye un cambio en la política contable.

50. Un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o valuación de una transacción o hecho, ocurrido en un método contable aplicado, se considera como un cambio en la política contable.

51. Un cambio en la política contable deberá hacerse sólo si así lo requieren los reglamentos (incluyendo regulaciones mandatorias) o un ente normativo contable, o si el cambio dará lugar a una información más apropiada o confiable sobre la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

52. No son cambios en la política contable los siguientes:

- (a) La adopción de una política contable para hechos o transacciones que, en lo sustancial, son diferentes a hechos o transacciones anteriormente ocurridos; y
- (b) La adopción de una nueva política contable para hechos o transacciones anteriormente no ocurridos o que no fueron materiales.

53. La adopción inicial de una política para llevar a un activo a su monto revaluado, constituye un cambio de política contable. Sin embargo, cuando otra norma contable apropiada establece los requisitos para el tratamiento de las revaluaciones en relación con una clase específica de activos, como son propiedad, planta y equipo, tal cambio deberá ser tratado de conformidad con dicha norma.

54. Un cambio en la política contable se aplica retrospectiva o prospectivamente, de conformidad con los requisitos de la presente Norma. La aplicación retrospectiva implica que la nueva política contable se aplica a las transacciones y hechos, como si ella hubiera estado siempre en vigencia. Por tanto, la nueva política contable se

aplica a las transacciones y hechos desde la fecha de origen de sus respectivas partidas. La aplicación prospectiva implica que la nueva política contable se aplica a las transacciones y hechos ocurridos después de la fecha del cambio. Con respecto a la aplicación prospectiva, no se efectúa ningún ajuste en relación con los ejercicios anteriores, ni en el saldo de apertura de los superávits o déficits acumulados ni en la presentación del superávit o déficit neto del ejercicio corriente, puesto que los saldos existentes no se recalculan. No obstante, la nueva política contable se aplica a los saldos existentes desde la fecha del cambio. Por ejemplo, una entidad puede decidir cambiar su política contable sobre sus costos de endeudamiento y capitalizarlos de conformidad con el tratamiento alternativo permitido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 5 *Costos de Endeudamiento*. Bajo una aplicación prospectiva, la nueva política sólo se aplica a los costos de endeudamiento en que se ha incurrido después de la fecha del cambio efectuado en la política contable.

Adopción de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público

55. ***Un cambio en la política contable efectuado al adoptar una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público deberá contabilizarse de conformidad con las pautas transitorias específicas que pudiera contener dicha Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público. A falta de pautas transitorias, el cambio efectuado en la política contable deberá aplicarse de conformidad con el tratamiento referencial indicado en los párrafos 59, 60, 63 y 64 o con la alternativa permitida indicada en los párrafos 65, 67 y 68.***
56. Las pautas transitorias de alguna de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público pueden prescribir una aplicación retrospectiva o una aplicación prospectiva del cambio efectuado en la política contable.
57. La NICSP 1 establece los principios que se debe aplicar para la selección y aplicación de las políticas contables.
58. Si la entidad no ha adoptado una nueva Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que ha sido publicada pero que no ha entrado aún en vigencia, es recomendable que revele la naturaleza del futuro cambio en la política contable y una estimación del efecto del mismo en el superávit o déficit neto, en la situación financiera y/o en el aumento/(disminución) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo, según lo pertinente.

Otros Cambios en las Políticas Contables - Tratamiento Referencial

59. ***Un cambio efectuado en la política contable deberá ser aplicado retrospectivamente, salvo que el monto del ajuste resultante relacionado con los ejercicios anteriores no pueda ser razonablemente determinado.***
60. ***El ajuste resultante deberá ser presentado como un ajuste al saldo de apertura de los superávits o déficits acumulados. La información comparativa deberá ser reexpresada, salvo que no sea factible hacerlo.***
61. Los estados financieros, incluyendo la información comparativa de ejercicios anteriores, se presentan como si la nueva política contable hubiera estado siempre en vigencia. Por tanto, la información comparativa se reexpresa con el fin de reflejar la nueva política contable. El monto del ajuste relacionado con los ejercicios anteriores a los incluidos en los estados financieros se ajusta contra el saldo de apertura de los superávits o déficits acumulados del ejercicio más recientemente presentado. Cualquier otra información presentada con respecto a

ejercicios anteriores, tales como los sumarios históricos de información financiera, también se reexpresan.

62. La reexpresión de la información comparativa no necesariamente da lugar a una modificación de los estados financieros que han sido aprobados por el respectivo organismo gubernamental o registrados o presentados ante la autoridad regulatoria. Sin embargo, las leyes del país pueden requerir que tales estados financieros sean modificados.
63. ***Un cambio efectuado en la política contable deberá ser aplicado prospectivamente cuando el monto del ajuste al saldo de apertura, requerido por el párrafo 60, no pueda ser razonablemente determinado.***
64. ***Si el cambio efectuado en la política contable produce un efecto material en el ejercicio corriente o en un ejercicio anteriormente presentado, o puede producirlo en los ejercicios subsiguientes, la entidad deberá revelar lo siguiente:***
- (a) ***Las razones para el cambio;***
 - (b) ***El monto del ajuste por el ejercicio corriente y por cada ejercicio presentado;***
 - (c) ***El monto del ajuste relacionado con ejercicios anteriores a los incluidos en la información comparativa; y***
 - (d) ***La indicación de que la información comparativa ha sido reexpresada o que no es factible hacerlo.***

Otros Cambios en las Políticas Contables - Tratamiento Alternativo Permitido

65. ***Los cambios en las políticas contables deberán aplicarse retrospectivamente, salvo que el monto de los ajustes resultantes relacionados con ejercicios anteriores no pueda ser razonablemente determinado. Cualquier ajuste resultante deberá ser incluido en la determinación del superávit o déficit neto del ejercicio corriente. La información comparativa deberá presentarse en la forma en que se había presentado en los estados financieros del ejercicio anterior. Deberá presentarse información proforma comparativa adicional, preparada de conformidad con el párrafo 60, salvo que no sea factible hacerlo.***
66. Los ajustes resultantes de un cambio en la política contable se incluyen en la determinación del superávit o déficit neto del ejercicio. Sin embargo, información comparativa adicional suele presentarse en columnas separadas, con el fin de mostrar el superávit o déficit neto y la situación financiera del ejercicio corriente y de los ejercicios anteriores presentados, como si la nueva política contable se hubiera aplicado siempre. La aplicación de este tratamiento contable puede ser necesaria en países en que se requiere que los estados financieros incluyan información comparativa que concuerde con los estados financieros presentados en ejercicios anteriores.
67. ***El cambio efectuado en la política contable deberá aplicarse prospectivamente cuando el monto por incluir en el superávit o déficit neto del ejercicio corriente, requerido por el párrafo 65, no pueda ser razonablemente determinado.***
68. ***Si el cambio efectuado en la política contable produce un efecto material en el ejercicio corriente o en un ejercicio anteriormente presentado, o puede***

producirlo en los ejercicios subsiguientes, la entidad deberá revelar lo siguiente:

- (a) Las razones para el cambio;***
- (b) El monto del ajuste reconocido en el superávit o déficit neto del ejercicio corriente; y***
- (c) El monto del ajuste incluido en cada ejercicio por el que se presenta información proforma y el monto del ajuste relacionado con los ejercicios anteriores a los incluidos en los estados financieros. Si no es factible presentar información proforma, este hecho deberá ser revelado.***

Fecha de Entrada en Vigencia

- 69. La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público entra en vigencia para los estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen el 1 de Julio del 2001 o después de esa fecha. La aplicación de la Norma en fecha anterior es recomendable.***
- 70.** Cuando, para fines de presentación de su información financiera, y subsiguientemente a la fecha de entrada en vigencia de la presente Norma, una entidad adopte el método contable de lo devengado conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la presente Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de ella.

APÉNDICE

El presente Apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de las pautas de la Norma. Su propósito es ilustrar sobre la aplicación de dichas pautas y ayudar a aclarar el contenido de las mismas. El Apéndice ofrece extractos de los estados financieros con el fin de mostrar el efecto que producen en ellos las transacciones descritas en el Apéndice. Estos extractos no necesariamente concuerdan con todos los requisitos de revelación y presentación de otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Partidas Extraordinarias

Los ejemplos mostrados más adelante tienen como objeto ilustrar sobre la revelación de las partidas extraordinarias en el estado de resultados financieros. De la revelación de las partidas extraordinarias en el estado de flujos de efectivo se ocupa la NICSP 2. Clasificar un hecho o transacción como extraordinario, depende de la naturaleza del hecho o transacción y de la entidad. Hechos o transacciones que para una entidad podrían ser una partida extraordinaria, para otra, sin embargo, podrían no serlo. En particular, es probable que pocos hechos puedan ser considerados extraordinarios a nivel del gobierno en su conjunto.

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE RESULTADOS FINANCIEROS
(EXTRACTO)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Superávit proveniente de las actividades ordinarias	7,900	8,400
Partidas extraordinarias – pérdida por destrucción de operación de radio-transmisión en ultramar (Nota 1)	-	(3,150)
	-----	-----
Superávit neto del ejercicio	7,900	5,250
	=====	=====

Extractos de las Notas a los Estados Financieros

- El 1 de Octubre del 20X1, la operación de radiotransmisión en ultramar que conducía la entidad fue destruida por un terremoto. Los resultados de esta operación habían sido anteriormente presentados en el segmento "radiotransmisión". La pérdida producida por el terremoto ha sido registrada como partida extraordinaria, debido a que los terremotos son poco comunes en esta región. La pérdida resultante del terremoto es igual al importe contable de los activos y pasivos de la operación a la fecha del terremoto. Los ingresos reconocidos correspondientes a esta operación, desde el 1 de Enero del 20X1 hasta el 1 de Octubre del 20X1, sumaron 10,000 y el superávit ascendió a 2,000.

Errores Sustanciales

Durante el 20X2 la entidad descubrió que el ingreso por impuesto a la renta era incorrecto. El impuesto a la renta por 6,500, que debería haber sido reconocido en 20X1, fue incorrectamente omitido en dicho año y reconocido como ingreso en 20X2.

Los registros contables de la entidad para el 20X2 muestran ingresos fiscales por 60,000 (incluyendo el impuesto por 6,500 que debería haber sido reconocido en 20X1) y gastos por 86,500.

En el 20X1 la entidad presentó las siguientes cifras:

Ingresos fiscales	34,000
Cargos al usuario	3,000
Otros ingresos de operación	30,000

Total ingresos	67,000
Gastos	(60,000)

Superávit neto	7,000
	=====

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO
BAJO EL TRATAMIENTO REFERENCIAL (BENCHMARK) (EXTRACTO)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <i>(reexpresado)</i>
Ingresos fiscales	53,500	40,500
Cargos al usuario	4,000	3,000
Otros ingresos de operación	40,000	30,000
	-----	-----
Total ingresos	97,500	73,500
Gastos	(86,500)	(60,000)
	-----	-----
Superávit neto	11,000	13,500
	=====	=====

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE CAMBIOS EN EL ACTIVO
NETO/PATRIMONIO BAJO EL TRATAMIENTO REFERENCIAL (BENCHMARK)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <i>(reexpresado)</i>
Superávits acumulados de apertura anteriormente presentados	17,000	10,000
Corrección de error sustancial (Nota 1)	6,500	-
	-----	-----
Superávits acumulados de apertura	23,500	10,000
Superávit neto	11,000	13,500
	-----	-----
Superávits acumulados de cierre	34,500	23,500
	=====	=====

Extractos de las Notas a los Estados Financieros

- El ingreso fiscal por 6,500 fue incorrectamente omitido en los estados financieros del 20X1.
Los estados financieros del 20X1 han sido reexpresados para corregir el error.

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE RESULTADOS FINANCIEROS
BAJO EL TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO (EXTRACTO)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Proforma</u>	
			<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(reexpresado)</u>	<u>(reexpresado)</u>
Ingresos fiscales				
(Nota 1)	60,000	34,000	53,500	40,500
Cargos al usuario	4,000	3,000	4,000	3,000
Otros ingresos de operación	40,000	30,000	40,000	30,000
	-----	-----	-----	-----
Total ingresos	104,000	67,000	97,500	73,500
Gastos	(86,500)	(60,000)	(86,500)	(60,000)
	-----	-----	-----	-----
Superávit neto	17,500	7,000	11,000	13,500
	=====	=====	=====	=====

ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE CAMBIOS EN EL ACTIVO NETO/PATRIMONIO BAJO EL TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Proforma</u>	
			<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(reexpresado)</u>	<u>(reexpresado)</u>
Superávits acumulados de apertura anteriormente presentados	17,000	10,000	17,000	10,000
Corrección de error sustancial (Nota 1)	-	-	6,500	-
	-----	-----	-----	-----
Superávits acumulados de apertura reexpresados	17,000	10,000	23,500	10,000
Superávit neto	17,500	7,000	11,000	13,500
	-----	-----	-----	-----
Superávits acumulados de cierre	34,500	17,000	34,500	23,500
	=====	=====	=====	=====

Extractos de las Notas a los Estados Financieros

1. El ingreso fiscal por 6,500 fue incorrectamente omitido en los estados financieros del 20X1. La información proforma del 20X2 y 20X1 se presenta como si el error hubiera sido corregido en el 20X1.

Cambios en las Políticas Contables

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE RESULTADOS FINANCIEROS
BAJO EL TRATAMIENTO REFERENCIAL (BENCHMARK) (EXTRACTO)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
		<u>(reexpresado)</u>
Superávit proveniente de las actividades de operación antes de intereses	30,000	18,000
Gastos por intereses	(3,000)	(2,600)

Superávit neto proveniente de las actividades ordinarias	<u>27,000</u>	<u>15,400</u>

ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE CAMBIOS EN EL ACTIVO NETO/PATRIMONIO BAJO EL TRATAMIENTO REFERENCIAL (BENCHMARK)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
		<u>(reexpresado)</u>
Superávits acumulados de apertura anteriormente presentados	38,000	20,000
Cambio en la política contable respecto a la capitalización de intereses (Nota 1)	(7,800)	(5,200)
	-----	-----
Superávits acumulados de apertura reexpresados	30,200	14,800
Superávit neto	27,000	15,400
	-----	-----
Superávits acumulados de cierre	57,200	30,200
	=====	=====

Extractos de las Notas a los Estados Financieros

1. Durante el 20X2 la entidad cambió su política contable con respecto al tratamiento de los costos de endeudamiento relacionados con una central hidro-eléctrica que se encuentra en proceso de construcción para su posterior uso. La entidad ahora pasa al gasto estos costos - en vez de capitalizarlos - con el propósito de conformarlos al tratamiento referencial de la NICSP 5. Este cambio en la política contable ha sido contabilizado en forma retrospectiva. Los estados comparativos del 20X1 han sido reexpresados para conformarlos al cambio en la política. El efecto del cambio es un aumento en el gasto por intereses ascendente a 3,000 (20X2) y a 2,600 (20X1). Los superávits acumulados de apertura para el 20X1 se han reducido en 5,200, que es el monto del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores al 20X1.

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE RESULTADOS FINANCIEROS
BAJO EL TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO (EXTRACTO)**

	Proforma			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u> <small>(reexpresado)</small>	<u>20X1</u> <small>(reexpresado)</small>
Superávit proveniente de las actividades de operación antes de intereses	30,000	18,000	30,000	18,000
Gasto por intereses	(3,000)	-	(3,000)	(2,600)
Efecto acumulante del cambio en la política contable	(7,800)	-	-	-

Superávit neto	19,200	18,000	27,000	15,400
=====				

ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE CAMBIOS EN EL ACTIVO NETO/PATRIMONIO BAJO EL TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO

	Proforma			
	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u> <small>(reexpresado)</small>	<u>20X1</u> <small>(reexpresado)</small>
Superávits acumulados de apertura anteriormente presentados	38,000	20,000	38,000	20,000
Cambio en la política contable con respecto a la capitalización de intereses (Nota 1)	-	-	(7,800)	(5,200)

Superávits acumulados de apertura reexpresados	38,000	20,000	30,200	14,800
Superávit neto	19,200	18,000	27,000	15,400

Superávits acumulados de cierre	57,200	38,000	57,200	30,200
=====				

Extractos de las Notas a los Estados Financieros

1. Se ha efectuado un ajuste de 7,800 en el estado de resultados financieros del 20X2, ajuste que representa el efecto de un cambio en la política contable con respecto al tratamiento de los costos de endeudamiento relacionados con la construcción de una central hidro-eléctrica que se encuentra en proceso de

construcción para su posterior uso. A fin de conformarse al tratamiento referencial de la NICSP 5, la entidad pasa ahora al gasto tales costos, en vez de capitalizarlos. Este cambio en la política contable ha sido contabilizado en forma retrospectiva. Se presenta información proforma reexpresada, la cual asume que la nueva política había estado siempre en vigencia. Los superávits acumulados de apertura presentados en la información proforma del 20X1 han sido reducidos en 5,200, que es el monto del ajuste relacionado con los ejercicios anteriores al 20X1.

COMPARACIÓN CON LA NIC 8

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3 *Superávit o Déficit Neto del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables* ha sido básicamente extraída de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 *Utilidad o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables*. Las principales diferencias entre la NICSP 3 y la NIC 8 son las siguientes:

- La NICSP 3 incluye un comentario adicional al de la NIC 8 para aclarar la aplicabilidad de las pautas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 3 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 8. Los ejemplos más saltantes en la NICSP 2 son los términos "entidad", "renta pública (o ingreso público)", "estado de resultados financieros (o estado de gestión financiera)", "estado de situación financiera" y "activo neto/patrimonio". Los términos equivalentes en la NIC 8 son "empresa", "ingreso", "estado de resultados", "balance general" y "patrimonio".
- La NICSP 3 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 8 (párrafo 6).
- La NICSP 3 da una definición de *partida extraordinaria* diferente a la que da la NIC 8. La NICSP 3 contiene un requisito específico que señala que las partidas extraordinarias deben estar fuera del control o influencia de la entidad (párrafo 6).

NOTAS DE TRADUCCIÓN:

Ver Notas de Traducción de las NICSP anteriores.