

## NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

### Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 (revisada en diciembre de 2003), *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 8, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben ser usadas sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

## NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

### Historia de la NICSP

*Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2011.*

La NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* se emitió en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 3 revisada.

Desde entonces, la NICSP 3 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP* (emitido en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

### Tabla de párrafos modificados en la NICSP 3

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Encabezamiento arriba de IN11	Modificado	Mejoras a las NICSP (noviembre de 2010)
9	Modificado	Mejoras a las NICSP (enero de 2010)
11	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
14	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
22	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
59A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Diciembre de 2006

## NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

### ÍNDICE

	Párrafo
Introducción .....	IN1–IN20
Objetivo .....	1–2
Alcance .....	3–6
Definiciones .....	7–8
Materialidad o importancia relativa .....	8
Políticas contables .....	9–36
Selección y aplicación de las políticas contables. ....	9–15
Uniformidad de las políticas contables .....	16
Cambios en las políticas contables .....	17–36
Aplicación de cambios en las políticas contables .....	24–32
Aplicación retroactiva .....	27
Limitaciones a la aplicación retroactiva .....	28–32
Información a revelar .....	33–36
Cambios en las estimaciones contables .....	37–45
Información a revelar .....	44–45
Errores .....	46–54
Limitaciones a la reexpresión retroactiva .....	48–53
Información a revelar sobre errores de periodos anteriores .....	54
Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas .....	55–58
Fecha de vigencia .....	59–60
Derogación de la NICSP 3 (2000) .....	61
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 8	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, está contenida en los párrafos 1 a 61. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 3 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3 facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas

## Introducción

IN1. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones y Errores*, sustituye a la NICSP 3, *Resultado neto (ahorro o desahorro) del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* (emitida en mayo de 2000), y debe aplicarse para los periodos anuales cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada.

### Razones para revisar la NICSP 3

- IN2. El IPSASB desarrolló esta NICSP 3 revisada como respuesta al proyecto del IASB de Mejoras de las NIC y su propia política de convergencia de las normas de contabilidad de sector público con las del sector privado hasta el punto en que sea apropiado
- IN3. Para el desarrollo de esta NICSP 3 revisada, el IPSASB adoptó la política de modificar la NICSP para incorporar los cambios realizados en la NIC 8 anterior *Resultado neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* llevados a cabo como consecuencia del proyecto de mejoras del IASB, excepto cuando la NICSP original hubiera variado con respecto a lo previsto en la NIC 8 por razones específicas del sector público, estas variaciones se mantienen en esta NICSP 3 y se señalan en la Comparación con la NIC 8. Todo cambio en la NIC 8 realizado con posterioridad al proyecto de mejoras del IASB no se ha incorporado a la NICSP 3.

### Cambios con respecto a requisitos previos

IN4. Los principales cambios respecto de la versión previa de la NICSP 3 se describen a continuación.

#### *Nombre de la norma*

IN5. La Norma se denomina *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

#### *Alcance*

- IN6. La Norma incluye los criterios para la selección de las políticas contables previamente contenidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.
- IN7. La Norma no contiene los requerimientos sobre la presentación de las partidas en el estado de rendimiento financiero, que ahora se incluyen en la NICSP 1.

#### *Definiciones*

IN8. La Norma define los nuevos términos: cambio en la estimación contable, errores de períodos anteriores, aplicación prospectiva, aplicación retroactiva y reexpresión retroactiva, impracticable, material y notas.

IN9. La Norma no incluye las definiciones de los términos: partidas extraordinarias, actividades ordinarias, resultado neto y resultado neto de las actividades ordinarias, que ya no son necesarios.

*Materialidad o importancia relativa*

IN10. La Norma establece que:

- las políticas contables de las NICSP no necesitan aplicarse cuando el efecto de aplicarlas no es material o significativo; y
- los estados financieros no cumplen con las NICSP si contienen errores materiales;

*Resultado positivo o negativo del periodo*

IN11. La Norma no incluye los requerimientos para la presentación del resultado positivo o negativo del periodo (ahorro o desahorro) que se incluyeron en la NICSP 3 derogada. Estos requerimientos ahora se incluyen en la NICSP 1.

*Políticas contables*

IN12. La Norma especifica la jerarquía de los pronunciamientos del IPSASB, y las guías normativas y no obligatorias a considerar cuando se seleccionen las políticas contables a aplicar en la preparación de los estados financieros. La nueva jerarquía ahora se establece como un principio y se imprime en negrita.

IN13. La Norma no incluye tratamientos alternativos permitidos para cambios en políticas contables (incluyendo cambios voluntarios) que se incluían en la NICSP 3 derogada. Ahora se requiere a una entidad (cuando sea practicable) contabilizar cambios en las políticas contables retroactivamente.

*Errores*

IN14. La Norma no distingue entre errores fundamentales y otros errores materiales o significativos.

IN15. La Norma no incluye los tratamientos alternativos permitidos para la corrección de errores que se incluían en la NICSP 3 derogada. Ahora se requiere a una entidad corregir (cuando sea practicable) errores materiales de periodos anteriores de forma retroactiva en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

*Criterios para exenciones de los requerimientos (Impracticabilidad)*

IN16. La Norma también establece que, cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de:

- la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos previos, o de

- un error que incida sobre todos los periodos anteriores,

La entidad cambiará la información comparativa como si la nueva política contable hubiera sido aplicada, o el error hubiera sido corregido, de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.

IN17. La Norma incluye guías sobre la interpretación de impracticable.

#### *Información a revelar*

IN18. La Norma requiere información más detallada y adicional de los importes y ajustes, como una consecuencia de cambiar las políticas contables o corregir errores de periodos previos que eran requeridas por la NICSP 3 derogada.

IN19. La Norma requiere en lugar de recomendar la revelación de información de:

- un cambio inminente en una política contable cuando una entidad tiene todavía que adoptar una nueva NICSP que ha sido publicada pero no ha entrado en vigor todavía; y
- información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma o Interpretación tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.

#### **Modificaciones de otros pronunciamientos**

IN20. Esta Norma incluye un apéndice normativo de modificaciones a otras NICSP que no forman parte del proyecto de Mejoras de las NICSP y que se verán afectadas por las propuestas de esta NICSP

## Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el (a) tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, (b) cambios en las estimaciones contables y (c) la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.
2. Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.

## Alcance

3. **Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de periodos anteriores.**
4. Los efectos fiscales de correcciones de errores de periodos anteriores y de ajustes retroactivos hechos para aplicar cambios en las políticas contables, no se consideran en esta Norma, ya que no son relevantes para muchas entidades del sector público. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales que tienen relación con impuestos a las ganancias contienen guías sobre el tratamiento de los efectos fiscales.
5. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.**
6. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF, emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1.

## Definiciones

7. **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

**Políticas contables (Accounting policies) son los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.**

**Un cambio en una estimación contable (Change in accounting estimate) es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el**



resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

La **aplicación impracticable (Impracticable)**: La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de haber hecho todo esfuerzo razonable para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:
  - (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y
  - (ii) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;

de otro tipo de información.

**Errores de periodos anteriores (Prior period errors)** son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La **aplicación prospectiva (Prospective application)** de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

- (a) **la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y**
- (b) **el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.**

La **aplicación retroactiva (Retrospective application)** consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La **reexpresión retroactiva (Retrospective restatement)** consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Los términos definidos en otras NICSP se usan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y están reproducidos en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado.

### **Materialidad o importancia relativa**

- 8. La evaluación sobre cuándo una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones de los usuarios, y de ese modo ser material o con importancia relativa, exigirá tener en cuenta las características de tales usuarios. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable del sector público y de las actividades económicas y de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas se vean influidos, al tomar decisiones económicas.

## **Políticas contables**

### **Selección y aplicación de las políticas contables.**

- 9. **Cuando una NICSP sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma.**
- 10. Las NICSP establecen las políticas contables sobre las que el IPSASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NICSP, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

11. Las NICSP se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de las NICSP. Las guías que sean parte integrante de las NICSP serán de cumplimiento obligatorio. Las guías que no sean parte integrante de las NICSP no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros.
12. **En ausencia de una NICSP que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:**
  - (a) **relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y**
  - (b) **fiable, en el sentido de que los estados financieros:**
    - (i) **representen de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;**
    - (ii) **reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones y no simplemente su forma legal;**
    - (iii) **sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;**
    - (iv) **sean prudentes; y**
    - (v) **están completos en todos sus términos materiales.**
13. El párrafo 11 requiere el desarrollo de las políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionan información que reúne un número de características cualitativas. El Apéndice A de la NICSP 1 resume las características cualitativas de la presentación de la información financiera.
14. **Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes y considerará su aplicabilidad:**
  - (a) **los requerimientos de las NICSP que traten temas similares y relacionados; y**
  - (b) **Las definiciones, criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en otras NICSP.**
15. **Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 11, la gerencia podría considerar también (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) las prácticas aceptadas del sector público o privado en la medida que, pero solo en la medida que estas no entren en conflicto con las fuentes del párrafo 14. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, las NIIF e Interpretaciones emitidas por el Comité**

**Internacional de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) del IASB o el anterior Comité de Interpretaciones (SIC).**

**Uniformidad de las políticas contables**

16. **Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NICSP requiera o permita establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NICSP requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.**

## Cambios en las políticas contables

17. **Una entidad cambiará una política contable solo si tal cambio:**
  - (a) **Se requiere por una NICSP; o**
  - (b) **lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.**
18. Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se produjera un cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 17.
19. **Un cambio de una base contable a otra base contable es un cambio de política contable.**
20. **Un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o medición de una transacción o hecho, dentro de la aplicación de un mismo método contable, se considera como un cambio en la política contable.**
21. **Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:**
  - (a) **la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y**
  - (b) **la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.**
22. **La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* o la NICSP 31 *Activos Intangibles* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NICSP 17 o la NICSP 31, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.**
23. Los párrafos 24 a 36 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 22.

### *Aplicación de cambios en las políticas contables*

24. **Con sujeción al párrafo 28:**

- (a) **una entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una NICSP, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma, si las hubiere; y**
  - (b) **cuando una entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de NICSP que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.**
25. Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma no se considera un cambio voluntario en una política contable.
26. En ausencia de una NICSP que específicamente se aplica a una transacción, otro evento o condición, la gerencia puede, de acuerdo con el párrafo 14, aplicar una política contable conforme a (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) prácticas aceptadas del sector público o privado, pero solo en la medida que, éstas sean coherentes con el párrafo 14. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, las NIIF e Interpretaciones emitidas por el IFRIC o el anterior SIC. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

#### **Aplicación retroactiva**

27. **Con sujeción al párrafo 28, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con el párrafo 24(a) o (b), la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.**

#### **Limitaciones a la aplicación retroactiva**

28. **Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en el párrafo 24(a) o (b), el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado.**
29. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a**

**los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio periodo corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente de los activos netos/patrimonio que se vean afectado para ese periodo.**

30. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.**
31. Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del estado de situación financiera correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se efectuará contra los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace en resultado positivo (ahorro) o negativo (desahorro) acumulados del periodo. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del activos netos/patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NICSP). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.
32. Cuando sea impracticable para una entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 30, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 55 a 58 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

#### *Información a revelar*

33. **Cuando la aplicación por primera vez de una NICSP (a) tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, (b) tendría tal efecto, salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera tener un efecto sobre periodos futuros, una entidad revelará:**

- (a) **el título de la Norma;**
- (b) **en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con sus disposiciones transitorias;**
- (c) **la naturaleza del cambio en la política contable;**
- (d) **en su caso, una descripción de las disposiciones transitorias;**
- (e) **en su caso, las disposiciones transitorias que podría tener efectos sobre periodos futuros;**
- (f) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;**
- (g) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y**
- (h) **si la aplicación retroactiva, exigida por el párrafo 24(a) y (b), fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.**

**Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.**

34. **Cuando un cambio voluntario en una política contable (a) tenga efecto en el periodo corriente o en algún periodo anterior, (b) tendría efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o (c) podría tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:**
- (a) **la naturaleza del cambio en la política contable;**
  - (b) **las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;**
  - (c) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;**
  - (d) **el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y**
  - (e) **si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una**



**descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.**

**Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.**

35. **Cuando una entidad no haya aplicado una nueva NICSP que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:**
- (a) **este hecho; e**
  - (b) **información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.**
36. Para cumplir con el párrafo 35, una entidad considerará revelar:
- (a) El título de la nueva NICSP;
  - (b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;
  - (c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma;
  - (d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la Norma por primera vez; y
  - (e) Indistintamente:
    - (i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma, sobre los estados financieros de la entidad; o
    - (ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

## **Cambios en las estimaciones contables**

37. Como resultado de las incertidumbres inherentes a la prestación de servicios, realización de actividades comerciales u otro tipo de actividades, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino solo a través de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:
- (a) ingresos fiscales adeudados al gobierno;
  - (b) deuda sobre tributos de dudoso cobro;
  - (c) la obsolescencia de los inventarios;
  - (d) el valor razonable de activos o pasivos financieros;
  - (e) las vidas útiles o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporado en los activos

depreciables, o sobre el porcentaje de terminación de la carretera en construcción; y

(f) las obligaciones por garantías concedidas.

38. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.
39. Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.
40. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
41. **El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 42, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado positivo (ahorro) o negativo (desahorro) del:**
- (a) **periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un solo periodo; o**
  - (b) **el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.**
42. **En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de los activos netos/patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o activos netos/patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.**
43. El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado positivo (ahorro) o negativo (desahorro) del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará solo al resultado positivo (ahorro) o negativo (desahorro) del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo.

En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto en el periodo corriente. El efecto, si lo hubiera, sobre periodos futuros se reconocerá en dichos períodos.

### **Información a revelar**

44. **La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, excepto por la revelación de información del efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.**
45. **Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.**

### **Errores**

46. Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NICSP si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 47 a 51).
47. **Con sujeción a lo establecido en párrafo 48, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:**
  - (a) **reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o**
  - (b) **si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y activos netos/patrimonio para dicho periodo.**

### **Limitaciones de una reexpresión retroactiva**

48. **El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.**

49. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).**
50. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.**
51. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado positivo (ahorro) o negativo (desahorro) del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, incluyendo resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.
52. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 50, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y activos netos/patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 55 a 58 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.
53. La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

#### **Información a revelar sobre errores de periodos anteriores**

54. **En aplicación del párrafo 47, la entidad revelará la siguiente información:**
  - (a) **la naturaleza del error del periodo anterior;**
  - (b) **para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe de la corrección para cada línea de partida del estado financiero afectado;**
  - (c) **el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y**

- (d) **si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.**

**Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.**

### **Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas**

55. En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 56 a 58, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.
56. Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha de presentación. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.
57. En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior, exige diferenciar la información que:
- (a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido, y
  - (b) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión.

de otro tipo de información. Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores

observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

58. Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya sea que consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al clasificar un edificio del gobierno como una propiedad de inversión (el edificio era clasificado previamente como propiedades, planta y equipo), no cambia la base de clasificación para ese periodo, si la gerencia decidiera más tarde utilizar ese edificio como un edificio de oficinas ocupado por el dueño. Además, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al calcular su pasivo para la provisión de costos de limpieza de contaminación resultante de operaciones del gobierno de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, ignorará la información sobre un escape de petróleo inusualmente grande de un barco petrolero durante el periodo siguiente que ha estado disponible después de los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

## Fecha de vigencia

59. **Una entidad debe aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.**
- 59A **Los párrafos 9, 11 y 14 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.**
60. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen con posterioridad a la fecha de adopción.

### **Derogación de la NICSP 3 (2000)**

61. Esta Norma sustituye a la NICSP 3 *Resultado Neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, emitida en 2000.

## Apéndice

### Modificaciones a otras NICSP

**La NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo se modifica como sigue:**

Los párrafos 40 y 41 sobre partidas extraordinarias se eliminan.

Los Ejemplos ilustrativos en la NICSP 2 que ilustran un estado de flujos de efectivo para una entidad, se modifican para eliminar una partida extraordinaria. Los Ejemplos ilustrativos se muestran a continuación.

#### Estado de flujos de efectivo por el método directo [párrafo 27(a)]

##### Notas al estado de flujos de efectivo

...

(c) *Conciliación de los flujos de efectivo netos de las actividades de operación y el Resultado positivo/(negativo) .*

(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
<b>Resultado positivo/negativo de las actividades de operaciones</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Movimientos de partidas que no afectan al efectivo</b>		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en endeudamiento	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos laborales	X	X
(Ganancia)/pérdidas en venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos circulantes	(X)	(X)
Incremento en inversiones por revaluación	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
<b>Flujos netos de efectivo de las actividades de operación</b>	<b>X</b>	<b>X</b>



**Estado de flujos de efectivo por el método indirecto [párrafo 27(b)]****Entidad del sector público-Estado de flujos de efectivo consolidado a 31 de diciembre de 20X2 (en miles de unidades monetarias)**

(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>		
Resultado positivo/negativo	X	X
<b>Movimiento de partidas que no afectan al efectivo</b>		
Depreciación	X	X
Amortización	X	X
Incremento en la provisión de deudas de dudoso cobro	X	X
Incremento en cuentas por pagar	X	X
Incremento en endeudamiento	X	X
Incremento en provisiones relacionadas con los costos laborales	X	X
(Ganancia)/pérdidas en venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en venta de inversiones	(X)	(X)
Incremento en otros activos circulantes	(X)	(X)
Incremento en inversiones por revaluación	(X)	(X)
Incremento en cuentas por cobrar	(X)	(X)
<b>Flujos netos de efectivo de las actividades de operación</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, se modifica como se describe a continuación.**

El párrafo 57 se modifica para quedar como sigue:

57. La NICSP 1 obliga a revelar por separado la naturaleza e importe de las partidas de gastos e ingresos que sean materiales o tengan importancia relativa. La NICSP 1 ofrece una variedad de ejemplos, entre los que se incluyen las reducciones de valor de los inventarios o de los elementos de la propiedades, planta y equipo, las provisiones para reestructuración, las disposiciones de propiedades, planta y equipo, privatizaciones y otras disposiciones de inversiones a largo plazo, las operaciones en discontinuación,

las liquidaciones por litigios y la reversión de las provisiones. En el párrafo 56 no se pretende cambiar la clasificación de ninguna de tales partidas, ni tampoco su medición. Sin embargo, la revelación de la información allí aconsejada modifica el nivel al cual se evalúa, para propósitos de revelación de información en los estados financieros, la significación de tales partidas, desde el nivel general de la entidad hasta el nivel del segmento correspondiente.

Los párrafos 69 y 70 se modifican para quedar como sigue:

69. Los cambios en las políticas contables adoptadas por la entidad se tratan en la NICSP 3. La NICSP 3 requiere que los cambios en la política contable deberán hacerse por una NICSP, o si el cambio resultará en información fiable y más relevante sobre transacciones, otros eventos o condiciones en los estados financieros de la entidad.
70. Los cambios en las políticas contables aplicadas en el nivel de entidad que afecta a la información por segmentos se tratan de acuerdo con la NICSP 3. A menos que una nueva NICSP especifique otra cosa, la NICSP 3 requiere que
- (a) un cambio en una política contable se aplique retroactivamente, reexpresando la información de periodos anteriores a menos que sea impracticable determinar el efecto acumulado del cambio o los efectos que corresponden a cada periodo específico;
  - (b) si la aplicación retroactiva no es practicable con relación a todos los periodos presentados, la nueva política contable será aplicada retroactivamente desde la fecha más remota posible; y
  - (c) si fuera inviable determinar el efecto acumulado de aplicar la nueva política contable al comienzo del periodo actual, se aplicará esa política de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible.

Los siguientes cambios son hechos para eliminar las referencias a partidas extraordinarias:

- (a) en el párrafo 27, en la definición de ingreso del segmento, se elimina el apartado (a);
- (b) en el párrafo 27, en la definición de gasto del segmento, se elimina el apartado (a); y
- (c) en el Ejemplo ilustrativo, se elimina el penúltimo párrafo.

En la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, se elimina el párrafo 111.

En las NICSP, aplicables a 1 de enero de 2008, las referencias a la versión actual de la NICSP 3, *Resultado Neto (Ahorro o Desahorro) del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* se modifican por la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

## Fundamentos de las conclusiones

*Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 3, pero no son parte de la misma.*

### Revisión de la NICSP 3 como resultado del Proyecto general de mejoras del IASB.

#### Antecedentes

- FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea adecuado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su equivalente NIIF ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sea apropiada para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 8 hace referencia a la versión de diciembre de 2003 de la NIC 8 y no a cualquier otra.
- FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de propuesta de modificación de 13 de las NIC<sup>1</sup> como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del Proyecto general de mejoras del IASB era “reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras“. Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.
- FC4. La NICSP 3, emitida en enero de 2000 se basó en la NIC 8 (revisada en 1993), *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003, como la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Al final de 2003 el Comité del Sector Público (PSC)<sup>2</sup>

1

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en aquellos casos en que las antiguas NIC se mantienen.

2

El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004

predecesor del IPSASB, puso en marcha un proyecto de mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

- FC5. El IPSASB revisó la NIC 8 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. Los Fundamentos de las conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio Web del IASB – <http://www.iasb.org>). En aquellos casos donde la NICSP no aplique su NIC relacionada, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.
- FC6. La NICSP 3 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

**Revisión de la NICSP 3 como resultado del documento del IASB Mejoras a las NIIF emitido en 2008.**

- FC7. El IPSASB revisó las revisiones de la NIC 8 incluida en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

## Guía de implementación

*Esta Guía acompaña a la NICSP 3, pero no es parte de la misma.*

### Reexpresión retroactiva de errores

- GI1. Durante el 20X2, la entidad descubrió que el ingreso por impuesto sobre la renta era incorrecto. El impuesto sobre la renta por 6.500 u.m.<sup>3</sup>, que debería haber sido reconocido en 20X1, fue omitido indebidamente en dicho año y reconocido como ingreso en 20X2.
- GI2. Los registros contables de la entidad para el 20X2 muestran los ingresos fiscales por 60.000 u.m. (incluyendo el ingreso por impuesto sobre la renta por 6.500 u.m. que debería haber sido reconocido en 20X1) y gastos por 86.500 u.m.
- GI3. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Ingresos por impuestos	34.000
Ingresos por servicios suministrados	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	30.000
Total ingresos de actividades ordinarias	67.000
Gastos	(60.000)
Superávit	7.000

- GI4. En 20X1 el resultado acumulado inicial era 20.000 u.m. y el resultado acumulado al cierre era 27.000 u.m.
- GI5. La entidad no tenía otros ingresos o gastos.
- GI6. La entidad tenía 5.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado (ahorro) acumulado.

### Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Ingresos por impuestos	53.500	40.500
Cargos a los usuarios	4.000	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	40.000	30.000
Total ingresos de actividades ordinarias	97.500	73.500
Gastos	(86.500)	(60.000)

<sup>3</sup> En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.)

		(reexpresado)
	20X2	20X1
Superávit	11.000	13.500

**Estado de cambios en el patrimonio de la entidad del sector público X**

	Capital Aportado	Resultado (Ahorro) Acumulado	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	5.000	20.000	15.000
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X1 según fuera reexpresado	–	13.500	13.500
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	5.000	33.500	38.500
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	11.000	11.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	5.000	44.500	49.500

*Extracto de las Notas a los estados financieros*

1. El ingreso tributario de 6.500 u.m. fue omitido incorrectamente en los estados financieros del 20X1. Los estados financieros de 20X1 han sido reexpresados para corregir este error. El efecto de la reexpresión sobre esos estados financieros se resume a continuación. No hay efecto en 20X2.

	Efecto en 20X1
	u.m.
Incremento de los ingresos	6.500
Incremento en el resultado positivo( ahorro)	6.500
Incremento en deudores	6.500
Incremento en activos netos/patrimonio	6.500

**Cambio en la política contable con aplicación retroactiva**

- GI7. Durante el 20X2 la entidad cambió de política contable para el tratamiento de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de una central hidroeléctrica en fase de construcción. En los periodos previos, la entidad había capitalizado estos costos. La entidad ha decidido ahora tratarlos como gasto, en lugar de capitalizarlos. La gerencia considera que la nueva política es preferible porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y es coherente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables.

- GI8. La entidad capitalizó costos por préstamos incurridos por 2.600 u.m. durante 20X1 y 5.200 u.m. en los periodos antes de 20X1. Todos los costos por préstamos incurridos en periodos anteriores, con motivo de la construcción de la central hidroeléctrica, fueron capitalizados.
- GI9. Los registros contables del 20X2 muestran que el resultado positivo (ahorro) de las actividades de operación antes de intereses, asciende a 30.000 u.m.; y el gasto por intereses asciende a 3.000 u.m. (solo para 20X2).
- GI10. La entidad no ha reconocido todavía ninguna depreciación sobre la central porque no esta todavía en uso.
- GI11. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	18.000
Gastos financieros	-
Superávit	<u>18.000</u>

- GI12. En 20X1 el resultado (ahorro) acumulado inicial era 20.000 u.m. y el resultado (ahorro) acumulado al cierre era 38.000 u.m.
- GI13. La entidad tenía 10.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado (ahorro) acumulado.

### Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	30.000	18.000
Gastos financieros	(3.000)	(2.600)
Superávit	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>

### Estado de cambios en activos netos/patrimonio de la entidad del sector público

	Capital aportado	(reexpresado) Resultados acumulados	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se presentó previamente	10.000	20.000	30.000
Cambio en el criterio contable relacionado con la capitalización de intereses (Nota 1)	-	(5.200)	(5.200)
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se reexpresó	10.000	14.800	24.800
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 (reexpresado)	-	15.400	15.400

	Capital aportado	(reexpresado) Resultados acumulados	Total
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	10.000	30.200	40.200
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	27.000	27.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	10.000	57.200	67.200

*Extracto de las Notas a los estados financieros*

1. Durante 20X2, la entidad cambió su política contable para el tratamiento de los costos por préstamos relativos a una central eléctrica. Previamente, la entidad capitalizó dichos costos. Ahora se dan de baja como gastos según se incurren. La gerencia considera que esta política proporciona información fiable y más relevante porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y es coherente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables. Este cambio en la política contable ha sido contabilizado retroactivamente, y los estados comparativos para 20X1 han sido reexpresados. A continuación se presenta el efecto del cambio en 20X1 en forma de tabla. Los resultados positivos (ahorro) acumulados iniciales para el 20X1 se han reducido en 5.200, que es el montante del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores a 20X1.

<i>Efecto sobre 20-1</i>	u.m.
(Incremento) en el gasto por intereses	(2.600)
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(2.600)
<i>Efecto en periodos anteriores a 20-1</i>	
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(5.200)
(Disminución) en activos en el curso de la construcción y en el resultado positivo (ahorro) acumulado	(7.800)

**Aplicación prospectiva de un cambio en la política contable cuando la aplicación retroactiva no es practicable**

- GI14. Durante 20X2, la entidad cambió su política contable para depreciar propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes, y adoptar al mismo tiempo el modelo de revaluación.
- GI15. En los años anteriores a 20X2, los registros de activos de la entidad no fueron suficientemente detallados para aplicar completamente un enfoque de componentes. En los años anteriores a 20X2, los registros de activos de la entidad no fueron suficientemente detallados para aplicar completamente un enfoque de componentes. Sin embargo, el informe no proporcionó una base suficiente para estimar con fiabilidad el costo de aquellos componentes que no habían sido contabilizados previamente de forma separada, y los registros



existentes antes del informe no permitían que esta información fuera reconstruida.

GI16. La gerencia consideró cómo contabilizar cada uno de los dos aspectos del cambio contable. Determinaron que no era practicable contabilizar retroactivamente el cambio a un enfoque de componentes más completo, o contabilizar ese cambio de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior al comienzo de 20X2. También, se requiere que el cambio desde un modelo de costo a un modelo de revaluación se contabilice de forma prospectiva. Por ello, la gerencia concluyó que debía aplicar la nueva política de la entidad de forma prospectiva desde el inicio de 20X2.

GI17. Información adicional:

	u.m.
Propiedades, planta y equipo	
Costo	25.000
Depreciación	(14.000)
Valor en libros neto	<u>11.000</u>
Gasto de depreciación prospectiva para 20X2 (base antigua)	1.500
Algunos resultados del informe de ingeniería:	
Valoración	17.000
Valor residual estimado	3.000
Vida restante promedio del activo (años)	7
Gasto de depreciación de propiedades, planta y equipo para 20X2 (nueva base)	2.000

*Extracto de las Notas a los estados financieros*

- Desde el comienzo de 20X2, la entidad cambió su política contable de depreciación de propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes y adoptar al mismo tiempo el modelo de revaluación. La gerencia tiene la opinión de que esta política proporciona información fiable y más relevante porque trata de forma más precisa los componentes de propiedades, planta y equipo y se basa en valores actualizados. La política ha sido aplicada de forma prospectiva desde el comienzo de 20X2, porque no era practicable para estimar los efectos de aplicar la política retroactivamente, o de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior. En consecuencia, la adopción de la nueva política no tiene efecto en años anteriores. El efecto sobre el año corriente es (a) incrementar el valor en libros de las propiedades, planta y equipo al comienzo del año por 6.000 u.m., (b) crear una reserva de revaluación al comienzo del año de 6.000 u.m. e (c) incrementar el gasto por depreciación por 500 u.m.



## Comparación con la NIC 8

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 8 (2003), *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 8 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. 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 normas 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 significativos son los términos “estado de rendimiento financiero”, “estado de situación financiera”, y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 3. Los términos equivalentes en la NIC 8 son “estado de resultados”, “balance” y “patrimonio”.
- La NICSP 3 no utiliza el término “ingreso de actividades ordinarias”, que en la NIC 8 tiene un significado más limitado que “ingreso”.
- La NICSP 3 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 8 (párrafo 5).
- La NICSP 3 tiene una jerarquía similar a la NIC 8, excepto que el IPSASB no tiene un marco conceptual.
- La NICSP 3 no requiere revelar información sobre ajustes a ganancias por acción básicas o diluidas. La NIC 8 requiere revelar información del importe del ajuste o corrección para ganancias básicas o diluidas por acción.

