

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

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado básicamente 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 International Federation of Accountants se reproducen extractos de la NIC 8, con autorización de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo en el Departamento de Publicaciones del IASCF: IASCF Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Email: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Las NIC, los Proyectos de Normas y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual del IASCF.

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” y “International Accounting Standards” son marcas comerciales de IASCF y no deben utilizarse sin la aprobación de la IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL
SECTOR PÚBLICO 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS
EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES**

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	IN1–20
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	17-23
Cambios en las Políticas Contables	24-33
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 Períodos Anteriores	54
Impracticabilidad de la Aplicación y Reexpresión Retroactivas	55-58
Fecha de Vigencia	59-60
Derogación de otros Pronunciamientos	61
Modificaciones a otros Pronunciamientos	
Guía para la Implementación de la NICSP 3	
Fundamentos de las Conclusiones	
Tabla de Concordancias	
Comparación con la NIC 8	

La Norma Internacional de Contabilidad 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores (NICSP 3) está contenida en los párrafos 1 a 61 y en el Apéndice. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. 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.”

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 Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables” (emitida en mayo de 2000), y debe aplicarse para los períodos 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 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público desarrolló esta NICSP 3 revisada como respuesta al proyecto del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad de mejorar las Normas Internacionales de Contabilidad y su propia política de convergencia de las normas de contabilidad del sector público con las del sector privado hasta el alcance que 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 Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables” llevados a cabo como consecuencia del proyecto de mejora 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, “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores” realizado con posterioridad al proyecto de mejora 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;” y
- 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 (ahorro / desahorro)” y “resultado neto (ahorro / desahorro) 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 del Periodo (*ahorro / desahorro*)

- IN11. La Norma no incluye los requerimientos para la presentación del resultado 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 períodos 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 del término “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 materiales que eran requeridas por la NICSP 3 derogada.

IN19. La Norma requiere que 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 como resultado de las propuestas de esta NICSP

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de 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 requisitos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 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 las mismas, 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. **Esta Norma se aplica a 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 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) explica que las Empresas Públicas (EP) aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Las EP están definidas en la NICSP 1, “Presentación de Estados Financieros.”

Definiciones

7. **Los siguientes términos son utilizados, en esta Norma, con los significados que a continuación se les asigna:**

Las políticas contables (Accounting policies) son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de estados financieros.

La base contable de acumulación (o devengado) (Accrual basis) es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengado) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto, ingresos y gastos.

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 cualquier 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;
- (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 revelados la correspondiente información; y
 - (ii) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión.

de otra información.

Omissiones materiales (Material) (o de importancia relativa) .Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre base de los estados financieros. La materialidad o importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Los 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 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.

Estos errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o mal interpretar los 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 en
- (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 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son usados en esta norma con el mismo significado que en aquéllas, y están reproducidas en el glosario de términos definidos publicados 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, así como 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, los usuarios con las características descritas se vean influidos, al tomar decisiones económicas.

Políticas Contables**Selección y Aplicación de las Políticas Contables**

9. **Cuando una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IPSASB para esa para la misma.**
10. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (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 Guías de Implementación de la Normas emitidas por el IPSASB no forman parte de dichas Normas y, por tanto, no contienen requerimientos para la elaboración de los estados financieros.
12. **En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia usará su juicio profesional 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) **presenten 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) **estén completos en todos sus términos materiales y significativos.**
13. El párrafo 12 requiere del desarrollo de las políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionan información que reúne un número de características cualitativas. El Apéndice B 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 requisitos e instrucciones establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que traten temas similares o relacionados;**
 - (b) **las definiciones, criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.**
15. **Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia podría considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y las prácticas aceptadas del sector público o privado en la medida que, pero sólo en la medida que estas no entren en conflicto con las fuentes del párrafo 14. Por ejemplo, los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), incluyendo el Marco Conceptual para la Preparación, Presentación de Estados Financieros, Normas Internacionales de Información Financiera 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 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una Norma exige 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 sólo si tal cambio:**
 - (a) **se requiere por una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público; 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 necesitan poder comparar los estados financieros pertenecientes a 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 norma contable internacional o nacional correspondiente que relacionada con los activos intangibles es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NICSP 17, 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 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, 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 una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 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 Internacional de Contabilidad del Sector Público, la aplicación anticipada de una Norma no se considera un cambio voluntario en una política contable.
26. En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad de Sector Público que específicamente se aplica a una transacción, otro evento o condición, la gerencia puede, de acuerdo con el párrafo 0, aplicar una política contable conforme a los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y prácticas aceptadas del sector público o privado en la medida y sólo en la medida que, éstas sean coherentes con el párrafo 14. Por ejemplo, los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), incluyendo el “Marco Conceptual para la Preparación, Presentación de Estados Financieros,” Normas Internacionales de Información Financiera e Interpretaciones emitidas por el Comité Internacional de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) del IASB o el anterior Comité de Interpretaciones (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 los apartados (a) y (b) del párrafo 24, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio neto 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 requerida la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 24, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en**

que fuera impracticable determinar los efectos del cambio del mismo 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 neto 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, retro trayéndose 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 /patrimonio netos del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace en resultados (ahorro / desahorro) acumulados del periodo. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente de los activos netos/patrimonio neto (por ejemplo, para cumplir con una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retro trayéndose 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 neto 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 0 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 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, 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 su disposición transitoria;
 - (c) la naturaleza del cambio en la política contable;
 - (d) cuando resulte aplicable, una descripción de la disposición transitoria;
 - (e) cuando resulte aplicable, la disposición transitoria 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 los apartados (a) y (b) del párrafo 24, 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.

Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

34. **Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el periodo corriente o en algún periodo anterior, tuviera efecto en ese periodo excepto que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera 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 la existencia de esa condición, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.**

Tales revelaciones podrán omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

35. **Cuando una entidad no haya aplicado una nueva Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad revelará:**

- (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 Norma Internacional Contable del Sector Público;
- (b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;
- (c) la fecha en la cual es requerida la aplicación de la Norma;
- (d) la fecha a partir de la cual está previsto aplicar la Norma por primera vez; y
- (e) una u otra de las siguientes informaciones:
 - (i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación, sobre los estados financieros de la entidad; o
 - (ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración a tal 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 sólo 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 previsible 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. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no perjudica 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 mismo 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 (ahorro / desahorro) del:**
- (a) **periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo periodo; o**
 - (b) **periodo del cambio y periodos futuros, si el mismo 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 neto, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o activos netos/patrimonio neto en el periodo en que tiene lugar el cambio.**
43. El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el mismo se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones,

desde la fecha del cambio estimado. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado (ahorro / 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 sólo al resultado (ahorro / 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 servicios 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, medir, 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 0, una 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 neto para dicho periodo.**

Limitaciones de una Reexpresión Retroactiva

48. **El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante una 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 neto 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 (ahorro / 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 neto que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 55 a 0 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, una 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.**

Tales revelaciones podrán 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 0, 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 sobre la que se informa. 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 otra 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 provocados por la 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 que 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 aplicará esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público para los estados financieros 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.**
60. Cuando una entidad adopta la contabilidad sobre la base contable de acumulación (o devengado), según lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a los fines de presentación de la información financiera, con posterioridad a esta fecha de vigencia, dicha Norma se aplica a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los periodos que comiencen en o después de la fecha de adopción.

Derogación de la NICSP 3 (emitida en 2000)

61. Esta Norma sustituye a la NICSP 3 Resultado Neto del Período (ahorro / desahorro), Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, emitida en 2000.

Apéndice

Modificaciones de otros pronunciamientos

Las modificaciones recogidas en este apéndice se aplicarán a los estados financieros anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

A1. La NICSP 2 “Estados de Flujos de Efectivo” se modifica como sigue:

Los párrafos 40 y 41 sobre partidas extraordinarias se eliminan.

El Apéndice en la NICSP 2 que ilustra un estado de flujos de efectivo para una entidad, se modifica para eliminar una partida extraordinaria. El Apéndice revisado se muestra 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 (ahorro / desahorro).*

(En miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Resultado (ahorro / desahorro) de las actividades ordinarias	X	X
Movimiento de partidas que no afectan al efectivo		
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)
(Ganancia)/pérdida 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)
Flujos netos de efectivo de las actividades de operación	X	X

Estado de flujo de efectivo por el método indirecto (párrafo 27(b))**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO – ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO**

PARA EL AÑO FINALIZADO A 31 DE DICIEMBRE DE 200X

(En miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Resultado (ahorro / desahorro)	X	X
Movimiento de partidas que no afectan al efectivo		
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
(Ganancias)/pérdidas en (sobre) venta de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
(Ganancias)/pérdidas en (sobre) 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)
Flujos netos de efectivo de las actividades de operación	X	X

- A2. La NICSP 18, “Información Financiera por Segmentos” se modifica como se describe a continuación.

La definición de políticas contables en el párrafo 8 se modifica para leerse como sigue:

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

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 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 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, 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 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público especifique otra cosa, la NICSP 3 requiere que:
 - (a) los cambios en una política contable se apliquen 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 impracticable 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 Apéndice 1, se elimina el penúltimo párrafo.
- A3 En la NICSP 19 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes,” se elimina el párrafo 111.
- A4 En las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, aplicables al 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.”

Guía para la Implementación de la NICSP 3

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

Ejemplo 1 – Reexpresión retroactiva de errores¹

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

	UM
Ingresos por impuestos	34.000
Cargos a los usuarios	3.000
Otros Ingresos de actividades ordianrias	<u>30.000</u>
Total de Ingresos	67.000
Gastos	<u>(60.000)</u>
Resultado positivo (ahorro)	<u><u>7.000</u></u>

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

¹ En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan “unidades monetarias” (u.m.).

Entidad del Sector Público – Estado de Rendimiento Financiero

	(corregido)	
	20X2	20X1
	UM	UM
Ingresos por impuestos	53.500	40.500
Ingresos por servicios suministrados	4.000	3.000
Otros Ingresos de	<u>40.000</u>	<u>30.000</u>
Total de Ingresos	97.500	73.500
Gastos	<u>(86.500)</u>	<u>(60.000)</u>
Resultado positivo (ahorro)	<u>11.000</u>	<u>13.500</u>

Entidad del Sector Público X Estado de Cambios en el Patrimonio

	Capital Aportado	Resultado (Ahorro) Acumulado	TOTAL
	UM	UM	UM
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 a 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	<u>5.000</u>	<u>44.500</u>	<u>49.500</u>

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

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

	Efecto en 20X1
	UM
Incremento de los ingresos	<u>6.500</u>
Incremento en el resultado positivo ahorro	<u>6.500</u>
Incremento en deudores	<u>6.500</u>
Incremento en activos netos/patrimonio neto	<u>6.500</u>

Ejemplo 2 – Cambio en la política contable con aplicación retroactiva

- 2.1. 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.
- 2.2. 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.
- 2.3. Los registros contables del 20X2 muestran que el resultado positivo (ahorro) de las actividades de operación antes de intereses, asciende a 30.000; y el gasto por intereses asciende a 3.000 (sólo para 20X2).
- 2.4. La entidad no ha reconocido todavía ninguna depreciación sobre la central porque no esta todavía en uso.
- 2.5. En 20X1 la entidad presentó las siguientes cifras:

	UM
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	18.000
Gasto por intereses	—
Resultado positivo (ahorro)	<u>18.000</u>

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

Entidad del Sector Público – Estado de Rendimiento Financiero

	(reexpresado)	
	20X2	20X1
	UM	UM
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	30.000	18.000
Gasto por intereses	<u>(3.000)</u>	<u>(2.600)</u>
Resultado positive (ahorro)	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>

Entidad del Sector Público – Estado de Cambios en Activos netos/patrimonio neto

	(reexpresado)		
	Capital Aportado	Resultados acumulados (Ahorro)	TOTAL
	UM	UM	UM
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
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	<u>10.000</u>	<u>57.200</u>	<u>67.200</u>

Extractos de las notas

- 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 más comparables los estados financieros de la entidad.. 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.

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

Ejemplo 3 – Aplicación prospectiva de un cambio en la política contable cuando la aplicación retroactiva no es practicable

- 3.1. 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.
- 3.2. En los años anteriores a 20X2, los registros de activos de la entidad no fueron suficientemente detallados para aplicar completamente un enfoque de componentes. A finales de 20X1, la gerencia encargó un informe de ingeniería, que proporcionó información sobre los componentes mantenidos y sus valores razonables, vidas útiles, valores residuales estimados y los importes depreciables a comienzos de 20X2. 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.
- 3.3. 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.

3.4. Información adicional:

	UM
Propiedades, Planta y Equipo	
Costo	25.000
Depreciación	<u>(14.000)</u>
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

1. 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 incrementar el valor en libros de las propiedades, planta y equipo al comienzo del año por 6.000 u.m., crear una reserva de revaluación al comienzo del año de 6.000 u.m. e incrementar el gasto por depreciación por 500 u.m.

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no son parte de la NICSP 3 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.” Estos Fundamentos de las Conclusiones solo destacan las razones del IPSASB para apartarse de lo previsto en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada.

Información

- FC1 El Programa de Convergencia del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) de base de acumulación (o devengado) con las NIIF emitidas por Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) cuando sea adecuado para las entidades del sector público.
- FC2 Las NICSP de base de acumulación (o devengado) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y resto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para su no aplicación. La falta de aplicación de su equivalente NIIF ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados 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 se refiere a la versión de diciembre de 2003 de la misma y no a otra.
- FC3 En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de propuesta de modificación de la Norma Internacional de Contabilidad 13 (NIC)¹ como parte de su proyecto general de mejora. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran “reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.” La NIC final se emitió 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

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 de forma coherente con las NIIF, NIC e 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.

diciembre de 2003, como la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.” Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),² 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 - www.iasb.org).
- 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.

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.

Tabla de Concordancias

Esta tabla muestra las correspondencias entre los contenidos de la versión derogada de la NICSP 3 y su versión actual. Se considera que los párrafos corresponden si tratan de forma amplia las mismas materias aún cuando la orientación pueda diferir.

Párrafos de la NICSP 3 suprimidos	Párrafos actuales de la NICSP 3
Objetivo	1
1	3
2	2
3	4
4	5
5	6
6	7
7	Ninguno
8	Ninguno
9	Ninguno
10	NICSP 1.96
11	NICSP 1.97
12	NICSP 1.98
13	Ninguno
14	Ninguno
15	Ninguno
16	Ninguno
17	Ninguno
18	Ninguno
19	Ninguno
20	Ninguno
21	Ninguno
22	Ninguno

Párrafos de la NICSP 3 suprimidos	Párrafos actuales de la NICSP 3
23	Ninguno
24	Ninguno
25	Ninguno
26	NICSP 1.103
27	Ninguno
28	NICSP 1.104
29	Ninguno
30	37, 38
31	39
32	40
33	41
34	43
35	Ninguno
36	Ninguno
37	44, 45
38	46
39	46
40	53
41	47
42	51
43	Ninguno

Párrafos de la NICSP 3 suprimidos	Párrafos actuales de la NICSP 3
44	54
45	Ninguno
46	Ninguno
47	Ninguno
48	18
49	19
50	20
51	17
52, 53	21-23
54	Ninguno
55	24
56	Ninguno
57	Ninguno
58	36, 36
59	27
60	28
61	31
62	Ninguno
63	29, 30
64	33, 34
65	Ninguno
66	Ninguno
67	Ninguno

Párrafos de la NICSP 3 suprimidos	Párrafos actuales de la NICSP 3
68	Ninguno
69	58
Apéndice A	Guidance on Implement-

Párrafos de la NICSP 3 suprimidos	Párrafos actuales de la NICSP 3
	ing IPSAS 3
Ninguno	61
Ninguno	42

Comparación con la NIC 8

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores” ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 (2003) “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”. 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 el uso en la NICSP 3 de los términos “estado de rendimiento financiero,” “estado de situación financiera,” “resultado (ahorro / desahorro) acumulado” y “activos netos/patrimonio neto.” Los términos equivalentes en la NIC 8 son “estado de resultados,” “balance,” “ganancias acumuladas” y “patrimonio neto.”
- La NICSP 3 no utiliza el término “ingreso,” con el mismo sentido que tiene en la NIC 8 donde el significado más amplio que el término “ingreso” utilizado en la NICSP 3.
- La NICSP 3 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 8 (párrafo 7).
- La NICSP 3 tiene una jerarquía similar a la NIC 8, excepto que el IPSASB no tiene un marco conceptual.
- Las 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.