

2009

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores



IASC Foundation
Education®

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

que incluye el texto completo de la
Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos prácticos

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@iasb.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org
Web: www.iasb.org

International Accounting Standards Committee Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Email: iasb@iasb.org
Publications Telephone: +44 (0)20 7332 2730 | Publications Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publications Email: publications@iasb.org | Web: www.iasb.org

Copyright © 2010 IASCF®

Right of use

Although the International Accounting Standards Committee (IASC) Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IASC Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IASC Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IASC Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IASC Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IASC Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IASC Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IASC Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 7249
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

The IASC Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The Spanish translation is copyright of the IASCF.



The IASB logo/the IASCF logo/'Hexagon Device', 'IASC Foundation Education logo', IASC Foundation, 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASC Foundation Education', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASC Foundation.

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

que incluye el texto completo de la
Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@iasb.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org
Web: www.iasb.org

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Correo electrónico: iasb@iasb.org
Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 | Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org | Web: www.iasb.org

Copyright © 2010 IASCF®

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IASC.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IASC.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IASC, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IASC es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IASC sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IASC se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IASC Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 7249
Correo electrónico: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

La Fundación IASC, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Esta traducción al español del material de formación sobre la NIIF para las PYMES no ha sido aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la IASCF. Los derechos de autor de la traducción al español son de la IASCF.



El logo del IASB, el logo de la IASCF, el logo en forma de hexágono, el logo de IASC Foundation Education, así como las expresiones "IASC Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASC Foundation Education", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "Internacional Financial Reporting Standards" y "SIC" son marcas registradas por la Fundación IASC.

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	4
Alcance de esta sección	4
Selección y aplicación de políticas contables	4
Uniformidad de las políticas contables	8
Cambios en las políticas contables	9
Cambios en las estimaciones contables	18
Correcciones de errores de periodos anteriores	22
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	28
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	31
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	32
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	37
Caso práctico 1	37
Respuesta al caso práctico 1	38
Caso práctico 2	39
Respuesta al caso práctico 2	40

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IASC y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en la contabilización e información financiera de las políticas contables, las estimaciones y los errores, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* de la *NIIF para las PYMES*. Le presenta el tema al aprendiz, lo guía a través del texto oficial, facilita el entendimiento de los requerimientos a través de ejemplos y especifica juicios profesionales esenciales que se necesitan para aplicar la Sección 10. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para analizar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar la habilidad del aprendiz para contabilizar los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y la corrección de errores de un periodo anterior, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para las políticas contables, las estimaciones y los errores, conforme a la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar políticas contables, estimaciones y errores de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- distinguir entre un cambio en una estimación contable, la corrección de un error de un periodo anterior y un cambio en una política contable;
- desarrollar una política contable para una transacción u otro hecho o condición que no se trate específicamente en la *NIIF para las PYMES*;
- revelar políticas contables y contabilizar y revelar un cambio en una política contable en los estados financieros (incluso demostrar que se comprenden los ajustes necesarios según la aplicación retroactiva y la aplicación prospectiva de una política contable);
- contabilizar y revelar un cambio en una estimación contable en los estados financieros;
- contabilizar y revelar la corrección de un error de un periodo anterior en los estados financieros; y
- demostrar que se comprenden los juicios profesionales esenciales necesarios para realizar estimaciones y para determinar y aplicar políticas contables.

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 10 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 de un periodo anterior.

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Una vez que una entidad ha adoptado una política contable para un tipo específico de transacción u otro hecho o condición, deberá cambiar esa política sólo si se modifica la *NIIF para las PYMES* o si la entidad llega a la conclusión de que una nueva política da lugar a información fiable y más relevante.

A excepción de las circunstancias especificadas en la *NIIF para las PYMES*, todos los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores de un periodo anterior se contabilizan de forma retroactiva. Esto significa que la información comparativa en los estados financieros se reexpresa para reflejar transacciones y hechos conforme a la nueva política contable como si dicha política se hubiera aplicado siempre, y que los errores de un periodo anterior se corrigen



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

en el periodo en que se produjeron. La aplicación retroactiva de las políticas contables y la reexpresión retroactiva de errores de un periodo anterior aumenta la relevancia y la fiabilidad de los estados financieros de una entidad al compararlos en el tiempo y con los estados financieros de otras entidades.

Los errores de un periodo anterior son omisiones e inexactitudes en los estados financieros de la entidad para uno o más periodos anteriores. Surgen de no emplear información fiable que se encontraba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados para su publicación, siempre y cuando se pudiese esperar razonablemente la obtención y utilización de dicha información en la preparación y presentación de dichos estados financieros. También se originan de un error al utilizar dicha información.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios y las obligaciones que se prevén a futuro en relación con dichos activos y pasivos. El ajuste puede realizarse en el importe en libros de un activo o un pasivo, o en el gasto que refleja el consumo del activo. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Excepto en circunstancias claramente definidas, los cambios en las estimaciones contables se aplican en forma prospectiva. Esto significa que el efecto de un cambio se incluye en los resultados del periodo del cambio si éste afecta sólo a dicho periodo, y en el periodo del cambio y en periodos futuros si el cambio afectase a todos ellos.

Las exigencias informativas para las políticas contables y la información sobre causas clave de incertidumbre en la estimación se presentan en la Sección 8 *Notas a los Estados Financieros* (véanse los párrafos 8.5 a 8.7). Las exigencias informativas para los cambios en las políticas contables se presentan en la Sección 10.

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* de la NIIF para las PYMES se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario de la NIIF para las PYMES también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 10. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IASC no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IASC aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la NIIF para las PYMES y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

- 10.1 Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las **políticas contables** que se usan en la preparación de **estados financieros**. También abarca los **cambios en las estimaciones contables** y correcciones de **errores** en estados financieros de periodos anteriores.

Selección y aplicación de políticas contables

- 10.2 Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.
- 10.3 Si esta NIIF trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad aplicará esta NIIF. Sin embargo, la entidad no necesitará seguir un requerimiento de esta NIIF, si el efecto de hacerlo no fuera **material**.

Notas

Las omisiones o inexactitudes de partidas tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, analizada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, es el factor determinante (véase el párrafo 3.16).

Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia (véase el párrafo 2.4). Los suministradores de capital-riesgo (un importante grupo de usuarios) están preocupados por el riesgo inherente y por el rendimiento que van a proporcionar sus inversiones. Necesitan



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

información que les ayude a determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones. Los accionistas están también interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para pagar dividendos. Las omisiones o inexactitudes de partidas tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros (véase el párrafo 2.6).

La definición de importancia relativa implica que no es necesario que una entidad revele información específica requerida por esta NIIF si la información carece de importancia relativa. Además, una entidad no necesita aplicar sus políticas contables cuando el efecto de no aplicarlas carece de importancia relativa.

Ejemplos: la *NIIF para las PYMES* trata una transacción u otro suceso o condición

- Ej 1** En contraposición a los requerimientos de la Sección 20 *Arrendamientos*, una entidad manufacturera no capitaliza los arrendamientos financieros que realiza como arrendatario. La entidad contabiliza todos los arrendamientos (es decir, los arrendamientos operativos y los financieros) conforme a los requerimientos de los párrafos 20.15 y 20.16 (es decir, los requerimientos para arrendamientos operativos). El único arrendamiento financiero en el que participó la entidad es para el uso de una fotocopiadora con un valor razonable de 1.000 u.m.⁽¹⁾ al inicio del arrendamiento (en 20X8, el período actual sobre el que se informa). Al final del periodo actual sobre el que se informa, el importe en libros de las propiedades, la planta y los equipos de la entidad superan las 90.000.000 u.m. y sus pasivos superan las 40.000.000 u.m. Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X8, la entidad informó una ganancia de 30.000.000 u.m.

Es probable que el efecto de no capitalizar el arrendamiento financiero carezca de importancia relativa. Es muy poco probable que un error de esta magnitud pueda influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. Mientras el efecto de la política contable de la entidad para los arrendamientos financieros carezca de importancia relativa, la entidad no necesita capitalizar el arrendamiento financiero.

- Ej 2** En contraposición a los requerimientos de la Sección 20 *Arrendamientos*, un operador de un jet privado no capitaliza los arrendamientos financieros en los que participa como arrendatario. La única actividad de la entidad es la operación de dos jets privados, que son arrendados por la entidad a través de un arrendamiento financiero. La entidad contabiliza todos los arrendamientos (es decir, los arrendamientos operativos y los financieros) conforme a los requerimientos de los párrafos 20.15 y 20.16 (es decir, los requerimientos para arrendamientos operativos).

El efecto de no capitalizar los arrendamientos financieros podría influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. Por lo tanto, la entidad debe adoptar una política contable de capitalizar arrendamientos financieros de acuerdo con los requerimientos de la Sección 20.

⁽¹⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Ej 3 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 1. Sin embargo, en este ejemplo, la entidad también realiza muchos otros arrendamientos financieros que carecen de importancia relativa individualmente.

El efecto de no capitalizar los arrendamientos financieros debe evaluarse con criterios colectivos. Si, al considerarlos colectivamente, influyeran en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros, el efecto es significativo y la entidad debe adoptar una política contable de capitalizar los arrendamientos financieros conforme a los requerimientos de la Sección 20.

Sin embargo, si es poco probable que el efecto colectivo de no capitalizar los arrendamientos financieros influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros, la entidad no necesita seguir una política contable de capitalizar los arrendamientos financieros.

Ej 4 Para arrendar un elemento de los equipos de la fábrica, un arrendatario utilizó los servicios de una agencia a fin de encontrar un arrendador adecuado. El arrendamiento es un arrendamiento financiero. La NIIF para las PYMES no menciona específicamente comisiones de agencia sobre los arrendamientos. No obstante, no analiza los costos directos iniciales en los que incurre un arrendatario.

El país de origen de la entidad, que tiene un marco conceptual similar al del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), requiere que las comisiones de agencia se reconozcan de inmediato como un gasto.

¿Puede la entidad tener en cuenta la norma de contabilidad nacional para desarrollar su política contable?

No. Las comisiones de agencia son un tipo de costos directos iniciales del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y el acuerdo del arrendamiento). El párrafo 20.9 exige que todo costo directo inicial se sume al importe reconocido como activo. A menos que el efecto de respetar la norma nacional de la entidad carezca de importancia relativa, entra en conflicto con el requerimiento del párrafo 10.3.

10.4 Si esta NIIF no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:

- (a) relevante** para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios **[véase el párrafo 2.5]** y
- (b) fiable [véase el párrafo 2.7]**, en el sentido de que los estados financieros:
 - (i) representen fielmente la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de la entidad;
 - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones u otros hechos y condiciones, y no simplemente su forma legal **[véase el párrafo 2.8]**;
 - (iii) sean neutrales, es decir, libres de sesgos;
 - (iv) sean prudentes; **[véase el párrafo 2.9]**; y
 - (v) sean completos **[véase el párrafo 2.10]** en todos los aspectos significativos **[véase el párrafo 2.3]**.



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

- 10.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia se referirá a las siguientes fuentes y considerará su aplicabilidad en orden descendente:
- (a) requerimientos y guías establecidos en esta NIIF que traten cuestiones similares y relacionadas, y
 - (b) definiciones, criterios de **reconocimiento** y conceptos de **medición** para activos, pasivos, ingresos y gastos, y los principios generales en la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*.
- 10.6 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia puede también considerar los requerimientos y las guías en las **NIIF completas** que traten cuestiones similares y relacionadas.

Notas

Cuando la *NIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad debe seleccionar una política contable que dé lugar a información relevante y fiable. Al realizar ese juicio, una entidad considera, primero, los requerimientos y las guías de la *NIIF para las PYMES* que tratan cuestiones similares y relacionadas y, en segundo lugar, las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos y los principios generales de la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*. Si eso no facilita una guía, la entidad puede buscar en los requerimientos y las guías de las NIIF completas, que traten cuestiones similares y relacionadas (véase: Fundamentos de las Conclusiones, párrafo BC86).

Ejemplo: desarrollo de una política contable

- Ej 5 El 1 de enero de 20X7, como parte de un esquema para respaldar proyectos de ayuda a comunidades rurales, una agencia de fomento no gubernamental anunció un plan mediante el cual, durante 20X7-20X9, las entidades pueden solicitar una subvención para iniciar operaciones agrícolas en un área rural especificada. Las entidades que cumplen las condiciones recibirán un pago en efectivo por adelantado de 50.000 u.m. para iniciar operaciones agrícolas en el área especificada. Las entidades deben completar un formulario de solicitud, enviar su propuesta y entregar los documentos especificados que la agencia de fomento analizará antes de conceder la subvención.

La *NIIF para las PYMES* no especifica cómo contabilizar una subvención de una agencia de fomento no gubernamental. No obstante, sí especifica cómo contabilizar las subvenciones del gobierno (véase la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*). Por analogía, las subvenciones recibidas de agencias de fomento no gubernamentales deben contabilizarse conforme a los requerimientos de la Sección 24 (es decir, la entidad debe determinar su política contable para subvenciones de agencias de fomento no gubernamentales conforme a los requerimientos de la Sección 24).

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Uniformidad de las políticas contables

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

Ejemplos: uniformidad de las políticas contables

- Ej 6 **La política contable de una entidad consiste en medir las inversiones en entidades controladas conjuntamente empleando el modelo del valor razonable. Sin embargo, no puede determinar el valor razonable de su inversión en una de sus entidades controladas conjuntamente (el Negocio Conjunto B). Por lo tanto, mide sus inversiones en el Negocio Conjunto B empleando el modelo del costo.**

La política contable de la entidad es aceptable. La Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* exige a una entidad contabilizar todas sus inversiones en entidades controladas conjuntamente empleando una de las siguientes opciones: (i) el modelo del costo del párrafo 15.10; (ii) el método de la participación del párrafo 15.13; o (iii) el modelo del valor razonable del párrafo 15.14. Una entidad que decide emplear el modelo del valor razonable debe medir todas sus inversiones en entidades controladas conjuntamente después del reconocimiento inicial al valor razonable. No obstante, la entidad debe emplear el modelo del costo para toda inversión en una entidad controlada conjuntamente para la cual sea impracticable medir el valor razonable de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo 15.15).

- Ej 7 **La política contable de una entidad consiste en medir las inversiones en asociadas empleando el modelo del valor razonable. Sin embargo, no puede determinar el valor razonable de su inversión en una de sus asociadas (la Asociada B). Por lo tanto, mide sus inversiones en la Asociada B empleando el modelo del costo.**

La política contable de la entidad es aceptable. La Sección 14 *Inversiones en Asociadas* exige a una entidad contabilizar todas sus inversiones en asociadas empleando una de las siguientes opciones: (i) el modelo del costo del párrafo 14.5; (ii) el método de la participación del párrafo 14.8; o (iii) el modelo del valor razonable del párrafo 14.9. Una entidad que decide emplear el modelo del valor razonable debe medir todas sus inversiones en asociadas después del reconocimiento inicial al valor razonable. No obstante, la entidad debe emplear el modelo del costo para toda inversión en una asociada para la cual sea impracticable medir el valor razonable de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo 14.10).

- Ej 8 **La política contable de una entidad consiste en medir las inversiones en asociadas empleando el modelo del costo. Sin embargo, debido a que los instrumentos de patrimonio de una de sus asociadas (la Asociada C) cotizan en el mercado nacional de valores, mide sus inversiones en la Asociada C empleando el modelo del valor razonable. Por lo tanto, mide sus inversiones en la Asociada B empleando el modelo del costo.**

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

La política contable de la entidad es aceptable. La Sección 14 *Inversiones en Asociadas* exige a una entidad contabilizar todas sus inversiones en asociadas empleando una de las siguientes opciones: (i) el modelo del costo del párrafo 14.5; (ii) el método de la participación del párrafo 14.8; o (iii) el modelo del valor razonable del párrafo 14.9. Una entidad que decide emplear el modelo del costo debe medir todas sus inversiones en asociadas después del reconocimiento inicial al costo menos toda pérdida por deterioro del valor acumulada (véase el párrafo 14.5). Sin embargo, la entidad debe utilizar el modelo del valor razonable para su inversión en una asociada para la cual existe un precio de cotización publicado (véase el párrafo 14.7).

- Ej 9 **La política contable de una entidad consiste en medir las inversiones en asociadas empleando el modelo del valor razonable. La entidad sigue una política contable de medir sus inversiones en entidades controladas conjuntamente empleando el modelo del costo. Ninguna de las inversiones de la entidad se cotizan en un mercado público de títulos.**

Las políticas contables de la entidad son aceptables. No es necesario que su política contable para inversiones en asociadas sea la misma que su política contable para inversiones en entidades controladas conjuntamente.

Cambios en las políticas contables

- 10.8 Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio:
- (a) es requerido por cambios a esta NIIF, o
 - (b) da lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Ejemplos: cambio en las políticas contables

- Ej 10 **Una entidad que mide sus inversiones en asociadas después del reconocimiento inicial empleando el modelo del costo cambia su política contable y adopta el modelo del valor razonable porque la gerencia considera que la medición a un valor razonable proporciona información más relevante.**

El cambio en la política contable de la entidad es aceptable. Emplear el modelo del valor razonable para medir inversiones en asociadas hace que los estados financieros proporcionen información fiable y más relevante acerca de los efectos de sus inversiones en asociadas sobre la situación financiera, el rendimiento o los flujos de efectivo de la entidad.

- Ej 11 **Una entidad pasa de presentar un estado de situación financiera clasificado (los activos corrientes y no corrientes y los pasivos corrientes y no corrientes se muestran como clasificaciones separadas) a un criterio con base en la liquidez (partidas presentadas de acuerdo con su liquidez, sin clasificación de corriente o no corriente) porque, en las circunstancias particulares de la entidad, una presentación con base en la liquidez proporciona información fiable y más relevante (véase el párrafo 4.4). La entidad reexpresó su estado de situación financiera para el periodo anterior comparable porque consideró el cambio a una presentación con base en la liquidez como un cambio en la política contable.**



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

El tratamiento de la entidad es correcto. Las políticas contables incluyen no sólo los principios para reconocer y medir activos, pasivos, ingresos y gastos, sino también los principios y las prácticas para presentarlos en los estados financieros. La presentación corriente o no corriente en contraste con la presentación con base en la liquidez es un ejemplo. Es necesaria una reexpresión retroactiva.

10.9 No constituyen cambios en las políticas contables:

- (a) La aplicación de una política contable para transacciones, otros hechos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad.
- (b) La aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros hechos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que no eran significativos.
- (c) Un cambio en el modelo del costo cuando ya no está disponible una medida fiable del valor razonable (o viceversa) para un activo que esta NIIF requeriría o permitiría en otro caso medir al valor razonable.

Ejemplos: ningún cambio en la política contable

- Ej 12 Una entidad adquirió una inversión en una asociada en el periodo actual sobre el que se informa y adoptó el modelo del costo para medir la inversión en la asociada después del reconocimiento inicial. Nunca antes había invertido en una asociada.**

La adopción del modelo del costo para medir su primera inversión en una asociada no constituye un cambio en la política contable. La política contable es para una transacción en la cual la entidad no había participado anteriormente.

- Ej 13 Una entidad adquirió una inversión en una asociada en el periodo actual sobre el que se informa y adoptó el modelo del valor razonable para medir la inversión en la asociada después del reconocimiento inicial. Antes de esta inversión, la entidad contabilizó su única otra inversión en una asociada como una partida del inventario. La gerencia justificó el tratamiento de su inversión en esta asociada como inventario porque su costo (y valor) no fue significativo para los estados financieros de la entidad.**

Siempre que la inversión original en la asociada no haya sido significativa para los estados financieros de la entidad, el uso del modelo del valor razonable para la medición de todas sus inversiones en asociadas no constituye un cambio de política contable. La política contable es para una transacción que anteriormente no fue significativa. Véase también el párrafo 10.3.

- Ej 14 En el periodo actual sobre el que se informa, cuando se dispuso de una medida fiable del valor razonable de la única propiedad de inversión de una entidad, ésta transfirió su única propiedad de inversión desde propiedades, planta y equipos (donde se contabilizaba mediante el modelo de costo-depreciación-deterioro) a propiedad de inversión medida mediante el modelo del valor razonable.**

Transferir la propiedad de inversión de propiedades, planta y equipos (utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro) a propiedad de inversión medida mediante el modelo del

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

valor razonable constituye un cambio en las circunstancias. No se trata de un cambio en la política contable (véase el párrafo 16.8 de la Sección 16 *Propiedades de Inversión*).

- Ej 15 **En el periodo actual sobre el que se informa, cuando una entidad comenzó a reconstruir su edificio ocupado anteriormente por el dueño para arrendarlo conforme a arrendamientos operativos, transfirió la propiedad de propiedades, planta y equipos (donde se contabilizaba mediante el modelo de costo-depreciación-deterioro) a propiedad de inversión mediante el modelo del valor razonable.**

Transferir la propiedad de propiedades, planta y equipos (utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro) a propiedad de inversión medida mediante el modelo del valor razonable constituye un cambio en el uso de la propiedad. No se trata de un cambio en la política contable.

- Ej 16 **Una entidad cuya moneda funcional se volvió hiperinflacionaria en el periodo actual sobre el que se informa aplicó la Sección 31 *Hiperinflación* al preparar y presentar sus estados financieros, por primera vez, en este periodo.**

Aplicar la Sección 31, por primera vez, en la preparación y presentación de los estados financieros no es un cambio en la política contable sino un cambio en las circunstancias de la entidad. La nueva política contable se debe a una condición que no ocurrió anteriormente.

Tenga en cuenta que, aunque la aplicación de la Sección 31 por primera vez no se trata de un cambio en la política contable, el proceso de reexpresión que exige la Sección 31 (párrafos 31.3 y 31.4) es similar al proceso que exige la aplicación retroactiva de un cambio en la política contable.

- 10.10 Si esta NIIF permite una elección de tratamiento contable (que incluye la base de medición) para una transacción específica u otro hecho o condición y una entidad cambia su elección anterior, eso constituye un cambio de política contable.

Notas

Una entidad puede cambiar su política contable voluntariamente sólo si el cambio da lugar a estados contables que ofrecen información fiable y más relevante acerca de los efectos de las transacciones u otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento o los flujos de efectivo de la entidad (véase el párrafo 10.8(b)).

Aplicación de los cambios en las políticas contables

- 10.11 Una entidad contabilizará los cambios de política contable como sigue:
- (a) una entidad contabilizará un cambio de política contable procedente de un cambio en los requerimientos de esta NIIF de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación;
 - (b) cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* en lugar de seguir la Sección 11 *Instrumentos Financieros*

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Básicos y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* como permite el párrafo 11.2, y cambien los requerimientos de la NIC 39, la entidad contabilizará ese cambio en la política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada;

- (c) una entidad contabilizará cualquier otro cambio en la política contable de **forma retroactiva** (véase el párrafo 10.12).

Ejemplos: aplicación de los cambios en las políticas contables

- Ej 17 En el periodo actual sobre el que se informa, la entidad debió cumplir con una modificación a la *NIIF para las PYMES*. Las disposiciones transitorias en la *NIIF para las PYMES* modificada exigieron que el cambio en la política contable se contabilizara como un ajuste a las ganancias acumuladas al comienzo de dicho periodo. La entidad calculó que, a partir del cambio en la política contable, las ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual disminuyen en 100.000 u.m., de las cuales 80.000 u.m. se atribuyen a años anteriores al periodo contable comparativo.

El párrafo 10.11(a)-(c) no proporciona 'opciones libres' sino una jerarquía secuencial de cómo contabilizar los cambios en una política contable. El párrafo 10.11(a) exige a la entidad seguir las disposiciones transitorias de la *NIIF para las PYMES* modificada (es decir, el efecto del cambio en la política contable se presenta como una reexpresión de ganancias acumuladas al comienzo del periodo actual sobre el que se informa: una disminución de 100.000 u.m. y las cifras comparativas no se reexpresan).

- Ej 18 De acuerdo con la única opción en la *NIIF para las PYMES* de utilizar las NIIF completas, una entidad aplica los requerimientos de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. En el periodo contable actual, se modificó la NIC 39. Las disposiciones transitorias para la modificación exigieron que el cambio en la política contable se contabilizara como un ajuste a las ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual. La entidad calculó que, debido al cambio en la política contable, las ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual disminuyen en 100.000 u.m., de las cuales 80.000 u.m. se atribuyen a años anteriores al periodo contable comparativo.

El efecto del cambio en la política contable debe presentarse como una reexpresión de ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual: una disminución de 100.000 u.m. De acuerdo con las disposiciones transitorias especificadas en la modificación a la NIC 39, las cifras comparativas no deben reexpresarse.

- Ej 19 En el periodo contable actual, una entidad cambió voluntariamente una política contable. El efecto acumulativo del cambio en la política contable sobre las ganancias acumuladas de la entidad consistió en una disminución de 100.000 u.m. al comienzo del periodo contable actual, de las cuales 80.000 u.m. se atribuyeron a años anteriores al periodo contable comparativo.

De acuerdo con el párrafo 10.11(c), el efecto del cambio en la política contable debe presentarse como una reexpresión de las ganancias acumuladas al comienzo del periodo

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

contable comparativo (una disminución de 80.000 u.m.) y una disminución de 20.000 u.m. en la ganancia para el periodo comparativo. El efecto acumulativo de estas reexpresiones es una disminución de 100.000 u.m. en ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual.

Aplicación retroactiva

10.12 Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre. Cuando sea **impracticable** determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la aplicación retroactiva, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.

Notas

Es impracticable aplicar un requerimiento cuando la entidad no puede aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

'Impracticable' se refiere a que existe un gran obstáculo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable de forma retroactiva en los siguientes casos:

- (a) los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables;
- (b) la aplicación retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo;
- (c) la aplicación retroactiva requiere estimaciones de importes significativos y que sea imposible distinguir objetivamente, y de otra información, la información de tales estimaciones que:
 - (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en las fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información;
 - (ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros para dicho periodo anterior fueron autorizados para su publicación.

Ejemplos: aplicación retroactiva

Ej 20 En 20X7, la entidad cambió voluntariamente una política contable. Conforme al párrafo 10.11(c), la entidad debe contabilizar el cambio en la política contable

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

retroactivamente. El efecto acumulativo del cambio en la política contable es una disminución de 100.000 u.m. en ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7, el comienzo del periodo contable actual. La entidad presenta dos años de información comparativa y ha calculado que el efecto del cambio en la política contable es de 25.000 u.m. menos de ganancia para cada uno de los cuatro años anteriores.

El efecto del cambio en la política contable debe presentarse como una reexpresión de: ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X5, reducidas en 50.000 u.m.; ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X5, reducida en 25.000 u.m.; y ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6, reducida en 25.000 u.m. El efecto acumulativo de estas reexpresiones es una reexpresión a la baja de 100.000 u.m. de las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7 (el comienzo del periodo contable actual).

- Ej 21 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 20. Sin embargo, en este ejemplo, debido a que la aplicación retroactiva requiere estimaciones significativas de importes y no es posible distinguir objetivamente información sobre esos cálculos, resulta impracticable para la entidad determinar los efectos, en cada periodo individual, del cambio en la política contable sobre los periodos anteriores presentados.

El efecto del cambio en la política contable debe presentarse como una reexpresión a la baja de 100.000 u.m. de ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7 (el comienzo del periodo contable actual). La entidad revelará la información requerida en el párrafo 10.14(d).

- Ej 22 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 21. Sin embargo, en este ejemplo, suponga que resulta impracticable para la entidad determinar los efectos, en cada periodo individual, del cambio en la política contable sobre los periodos anteriores a 20X6.

Los efectos del cambio en la política contable deben presentarse como una reexpresión de las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X6, reducidas en 75.000 u.m., y ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6, reducida en 25.000 u.m. El efecto acumulativo de estas reexpresiones es una reexpresión a la baja de 100.000 u.m. de ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7 (el comienzo del periodo contable actual). La entidad no reexpresa la información (comparativa) presentada para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X5 porque resulta impracticable hacerlo.

- Ej 23 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 21. Sin embargo, en este ejemplo, suponga que a la entidad se le exige contratar a un tasador externo para determinar los efectos, en cada periodo individual, del cambio en la política contable sobre los periodos anteriores presentados. La entidad decide que, debido al costo que implicaría contratar al tasador externo, resulta impracticable determinar los efectos, en cada periodo individual, del cambio en una política contable para uno o más periodos anteriores. Por lo tanto, realiza ajustes al saldo inicial de las ganancias acumuladas del periodo en el cual se cambia la política contable para el efecto acumulativo total del cambio en la política contable.

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

El costo de contratar a un tasador externo no hace que las reexpresiones de periodos anteriores resulten impracticables (según la definición de este término en la *NIIF para las PYMES*). Los periodos anteriores deben ser reexpresados.

Información a revelar sobre un cambio de política contable

[Véase también el párrafo 8.5].

- 10.13 Cuando una modificación a esta NIIF tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará:
- (a) La naturaleza del cambio en la política contable.
 - (b) El importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable.
 - (c) El importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los presentados, en la medida en que sea practicable.
 - (d) Una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) anteriores no sea practicable.
- No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Ejemplo: información a revelar sobre un cambio en la política contable

- Ej 24 En 20X2, la entidad debió cumplir con una modificación a la *NIIF para las PYMES*. El efecto acumulativo del cambio en la política contable sobre las ganancias acumuladas de la entidad al comienzo de 20X1 es una disminución de 80.000 u.m. El efecto sobre las ganancias antes de impuestos para 20X1 es una disminución de 25.000 u.m., con una disminución en gastos por impuestos a las ganancias resultante de 5.000 u.m.

Extracto del estado de resultados y ganancias acumuladas de la PYME A para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2

	Notas	20X2	20X1
		u.m.	u.m. reexpresadas
Ganancia antes de impuestos (20X1: 185.000 u.m. expresadas anteriormente)		200.000	160.000
Gasto por impuestos a las ganancias (20X1: 45.000 u.m. expresadas anteriormente)		(50.000)	(40.000)
Ganancia del año (20X1: 140.000 u.m. expresadas anteriormente)		150.000	120.000
Ganancias acumuladas al comienzo del año		320.000	200.000
- como se expresó anteriormente		420.000	280.000
- efecto del cambio en la política contable	12	(100.000)	(80.000)
Ganancias acumuladas al final del año		470.000	320.000



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

PYME A

Notas a los estados financieros para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2

Nota 12 Cambio en la política contable

En 20X2, de acuerdo con una modificación a la Sección X... de la *NIIF para las PYMES*, la entidad cambió su política contable para... Anteriormente, la entidad tenía... Actualmente, la entidad... Este cambio en la política contable se ha contabilizado retroactivamente y la información comparativa para 20X1 se ha reexpresado. El efecto del cambio consiste en una reducción de 20.000 u.m. en ganancias para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1. Además, las ganancias acumuladas iniciales para 20X1 se han reducido en 80.000 u.m., que es el importe del ajuste relacionado con los periodos anteriores a 20X1.

Nota: También se debe presentar el efecto de la reexpresión sobre el estado de la situación financiera (y otros estados).

- 10.14 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una 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 fiable y más relevante.
 - (c) En la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:
 - (i) para el periodo corriente;
 - (ii) para cada periodo anterior presentado; y
 - (iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.
 - (d) Una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c) anterior.
- No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Ejemplo: cambio voluntario en una política contable

- Ej 25 En 20X2, la entidad cambió voluntariamente su política contable para... de... a... El efecto acumulativo del cambio en la política contable sobre las ganancias acumuladas de la entidad al comienzo de 20X1 es una disminución de 80.000 u.m. El efecto sobre la ganancia antes de impuestos para 20X1 es una disminución de 25.000 u.m., con una disminución en gastos por impuestos a las ganancias resultante de 5.000 u.m.

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Extracto de estado de resultados y ganancias acumuladas para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2

	Notas	20X2	20X1
		u.m.	u.m. reexpresadas
Ganancia antes de impuestos (20X1: 185.000 u.m. expresadas anteriormente)		200.000	160.000
Gasto por impuestos a las ganancias (20X1: 45.000 u.m. expresadas anteriormente)		(50.000)	(40.000)
Ganancia del año (20X1: 140.000 u.m. expresadas anteriormente)		150.000	120.000
Ganancias acumuladas al comienzo del año		320.000	200.000
- como se expresó anteriormente		420.000	280.000
- efecto del cambio en la política contable	12	(100.000)	(80.000)
Ganancias acumuladas al final del año		470.000	320.000

PYME A

Notas a los estados financieros para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2

Nota 12 Cambio en la política contable

En 20X2, la entidad cambió voluntariamente su política contable para... Anteriormente, la entidad tenía... Actualmente, la entidad... La gerencia considera que esta política proporciona información fiable y más relevante porque... Este cambio en la política contable se ha contabilizado retroactivamente y la información comparativa para 20X1 se ha reexpresado. El efecto del cambio consiste en una reducción de 20.000 u.m. en ganancias para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1. Además, las ganancias acumuladas iniciales para 20X1 se han reducido en 80.000 u.m., que es el importe del ajuste relacionado con los periodos anteriores a 20X1.

Nota: También se debe presentar el efecto de la reexpresión sobre el estado de la situación financiera (y otros estados).

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Cambios en las estimaciones contables

10.15 Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con estos. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores. Cuando sea difícil distinguir un cambio en una política contable de un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como un cambio en una estimación contable.

Ejemplos: cambio en una estimación contable

Ej 26 Una entidad ofrece, a los compradores de su producto, garantías en el momento de realizar sus adquisiciones. El 31 de diciembre de 20X5, una entidad evaluó su obligación de garantía para los productos vendidos antes del 31 de diciembre de 20X5 a 100.000 u.m. Inmediatamente antes de que los estados financieros anuales al 31 de diciembre de 20X5 se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió, en uno de sus productos, un defecto oculto (es decir, que no se pudo detectar mediante una inspección habitual o razonable). Como resultado del descubrimiento, la entidad revisó la estimación de su obligación de garantía al 31 de diciembre de 20X5 y la modificó a 150.000 u.m.

Esta es la determinación de una estimación contable (inicial), no un cambio en una estimación contable. Al 31 de diciembre de 20X5, la obligación para la provisión de garantías debe medirse a 150.000 u.m. El defecto oculto es una condición que existía al final del periodo contable y, por lo tanto, se toma en cuenta al determinar el importe de la obligación al final de dicho periodo, aunque la información se descubrió con posterioridad (véanse los párrafos 32.1 a 32.5).

Ej 27 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 26. Sin embargo, en este ejemplo, el defecto oculto se descubrió al preparar la información financiera intermedia para el periodo de seis meses que finalizó el 30 de junio de 20X6, después de que los estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X5 fueran aprobados para su publicación. En julio de 20X6, la entidad pagó 150.000 u.m. para transferir la obligación a un tercero independiente.

La obligación adicional de 50.000 u.m. (no proporcionada al 31 de diciembre de 20X5) es un cambio en la estimación contable para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6. La obligación de garantía (la provisión de ésta) se midió adecuadamente y se informó en 100.000 u.m. en los estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X5 de la entidad. Se determinó que esta estimación era incorrecta en 20X6, después de que los estados financieros de 20X5 fueron aprobados para su publicación. Las 50.000 u.m. se reconocen como un gasto al determinar los resultados para el periodo de seis meses que finalizó el 30 de junio de 20X6 (véase el párrafo 10.16).

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

- Ej 28 Una entidad adquirió un yate por 1.000.000 u.m. el 1 de enero de 20X1 y evaluó, adecuadamente, su vida útil en 30 años a partir de la fecha de compra, con un valor residual de 100.000 u.m. La entidad decidió que el método lineal es el más pertinente para realizar la depreciación del yate.

En 20X9, la entidad llevó a cabo una importante investigación en la industria naviera. Como resultado, al 31 de diciembre de 20X9, la entidad evaluó la vida útil del yate en 20 años a partir de la fecha de compra, con un valor residual nulo. También evaluó un valor razonable para el yate de 800.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X9. Continuó considerando que el método lineal era el más apropiado para realizar la depreciación del yate.

La reestimación de la vida útil del yate y su valor residual son cambios en una estimación contable. Las evaluaciones revisadas están bien realizadas sobre la base de nueva información que surgió de la investigación llevada a cabo en el periodo contable actual, 20X9. Véase el ejemplo 32 para consultar los asientos contables.

- Ej 29 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 28. Sin embargo, la investigación fue llevada a cabo por un tercero independiente y estuvo a disposición del público desde fines de 20X5. Aunque la entidad consideró que la investigación era válida, decidió ignorar sus hallazgos hasta 20X9.

La reestimación de la vida útil del yate y su valor residual en 20X9 no son cambios en una estimación contable. Representan errores de un periodo anterior en la información financiera de la entidad desde 20X5. Los estados financieros deben ser reexpresados para corregir los efectos de los errores en los periodos a los que corresponden (en caso de ser significativos).

- Ej 30 Una entidad ha depreciado sus edificios durante una vida útil de 25 años, que es el tiempo permitido por las leyes fiscales del país de la entidad. En el año en curso, la legislación fiscal cambia y permite la depreciación de edificios durante 20 años. La entidad realiza este cambio a los fines de la información financiera y lo trata como un cambio en una estimación contable.

El párrafo 17.18 exige que una entidad distribuya el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. A menos que los edificios de la entidad tengan actualmente una vida útil de 25 años, la entidad no ha cumplido correctamente con el párrafo 17.18, el cual exige que el importe depreciable se distribuya en todo el periodo durante el cual la entidad planea utilizar el activo. La mayoría de los edificios tienen una vida útil ampliamente superior a los 25 años. Si la entidad no ha utilizado la vida útil correcta, debe tratarlo como la corrección de un error a través de una reexpresión retroactiva. Además, debe distribuir el importe depreciable a lo largo de la vida útil, no durante 25 ó 20 años.

- 10.16 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado de lo siguiente:

- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o
- (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Ejemplos: reconocimiento prospectivo

- Ej 31 Al 31 de diciembre de 20X1, una entidad calculó el importe pendiente de uno de sus deudores comerciales en 200.000 u.m. (es decir, un importe bruto de 600.000 u.m. menos una provisión de 400.00 u.m. en concepto de deudas de dudoso cobro). La estimación del alcance de estas deudas se realizó adecuadamente sobre la base de toda la información disponible.

El 31 de diciembre de 20X2, la entidad recibió una notificación por parte del liquidador del deudor, en la cual se le informaba que, en breve, recibiría 250.000 u.m. en concepto de liquidación definitiva de la deuda.

La entidad debe incluir un cambio en la estimación contable de 50.000 u.m. (250.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X2 menos 200.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X1) como aumento en la ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2.

- Ej 32 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 28.

(Una entidad adquirió un yate por 1.000.000 u.m. el 1 de enero de 20X1 y evaluó, adecuadamente, su vida útil en 30 años a partir de la fecha de compra, con un valor residual de 100.000 u.m. La entidad decidió que el método lineal es el más pertinente para realizar la depreciación del yate.

En 20X9, la entidad llevó a cabo una importante investigación en la industria naviera. Como resultado, al 31 de diciembre de 20X9, la entidad evaluó la vida útil del yate a 20 años a partir de la fecha de compra, con un valor residual de 500.000 u.m. También calculó en 800.000 u.m. el valor razonable para el yate al 31 de diciembre de 20X9. Continuó considerando que el método lineal era el más pertinente para la depreciación del yate).

Se deducirá una depreciación de 21.667 u.m. al determinar los resultados para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X9 y para cada uno de los once años siguientes de vida útil restante del yate (es decir, el importe depreciable restante se reconocerá como un gasto uniforme a lo largo de la vida útil restante (12 años, incluido 20X9) que se calcula de la siguiente manera: importe en libros de 760.000 u.m. menos un valor residual de 500.000 u.m. dividido por una vida útil restante de 12 años.

- Ej 33 Una entidad pagó 50.000 u.m. a un programador por un sistema en línea a través del cual los clientes podrían realizar pedidos. La entidad contabilizó el costo del sistema como un activo intangible adquirido de vida limitada. La entidad calculó que el sistema tendría una vida útil de cinco años y amortizó el costo en consecuencia. Desafortunadamente, el sistema nunca funcionó de la manera prevista y su uso por parte de los clientes disminuyó después del primer año debido a problemas permanentes con el sistema, lo cual daba lugar a pedidos incorrectos. Después de dos años, la entidad cambió el sistema desarrollado para el cliente por un paquete de software genérico disponible en el mercado. La entidad llegó a la conclusión de que el desembolso total de 50.000 u.m. no tuvo valor desde el principio y decidió darlo de baja retroactivamente, en el año de la compra, como corrección de un error.

Tratar este asunto como corrección de un error es inapropiado. La amortización en los dos primeros años en los cuales se utilizó el sistema desarrollado para el cliente se basó en

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

una evaluación de beneficios futuros procedentes del sistema. Después de dos años, la evaluación de beneficios futuros cambió. El error de un periodo anterior surge al no tener en cuenta la información disponible en el momento. Hasta el final del segundo año, la mejor información disponible fue que el sistema proporcionaría beneficios futuros. Por lo tanto, se trata de un cambio de estimación, no una corrección de un error de un periodo anterior.

- 10.17 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio.

Información a revelar sobre un cambio en una estimación

[Para obtener la información a revelar acerca de las causas clave de incertidumbre en la estimación, consulte el párrafo 8.7].

- 10.18 Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones.

Ejemplos: información a revelar sobre un cambio en una estimación contable

Ej 34 Tenga en cuenta la información del ejemplo 32.

(Una entidad adquirió un yate por 1.000.000 u.m. el 1 de enero de 20X1 y evaluó, adecuadamente, su vida útil en 30 años a partir de la fecha de compra, con un valor residual de 100.000 u.m. La entidad decidió que el método lineal es el más pertinente para realizar la depreciación del yate.

En 20X9, la entidad llevó a cabo una importante investigación en la industria naviera. Como resultado, al 31 de diciembre de 20X9, la entidad evaluó la vida útil del yate a 20 años a partir de la fecha de compra, con un valor residual de 500.000 u.m. También calculó en 800.000 u.m. el valor razonable para el yate al 31 de diciembre de 20X9. Continuó considerando que el método lineal era el más pertinente para la depreciación del yate).

PYME X

Notas a los estados financieros para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X9

Nota 3 Ganancia operativa

Cambio en una estimación contable

Al 31 de diciembre de 20X9, como resultado de investigaciones sobre la industria naviera, la entidad reevaluó la vida útil de su yate en 20 años (anteriormente, 30 años) a partir de la fecha de compra, y el valor residual de su yate en 500.000 u.m. (anteriormente, 100.000 u.m.). Esto disminuyó el gasto de depreciación para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X9 en 8.333 u.m. (anteriormente, 30.000 u.m. por año; actualmente 21.667 u.m. por año). Se espera que la depreciación para cada uno de los próximos 11 años se vea afectada de la misma manera por estos cambios en las estimaciones contables.

Nota: En este ejemplo, se ignoran los efectos impositivos.

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Correcciones de errores de periodos anteriores

10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

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

10.20 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.

Ejemplos: errores de periodos anteriores

Ej 35 En 20X4, después de que los estados financieros de 20X3 de la entidad se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió que, a causa de un error de cálculo, el gasto de depreciación para 20X3 fue infravalorado en 10 u.m.

La infravaloración de 10 u.m. del gasto de depreciación en los estados financieros de 20X3 es un error de un periodo anterior; la inexactitud en los estados financieros de 20X3 de la entidad surgió de un error (aritmético) al emplear información fiable disponible al momento en que los estados financieros para esos periodos se autorizaron para su publicación. Es posible, no obstante, que este error no sea significativo. En ese caso, puede ignorarse.

Ej 36 En 20X4, después de que los estados financieros de 20X3 de la entidad se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió que, a causa de un error de cálculo, el gasto de depreciación para 20X3 fue infravalorado en 36.000 u.m.

La infravaloración de 36.000 u.m. del gasto de depreciación en los estados financieros de 20X3 es un error de un periodo anterior; la inexactitud en los estados financieros de 20X3 de la entidad surgió de un error (aritmético) al emplear información fiable disponible al momento en que los estados financieros para esos periodos se autorizaron para su publicación. Véase el ejemplo 39 para obtener detalles sobre la reexpresión.

Ej 37 En 20X4, después de que los estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X3 de la entidad se aprobaran para su publicación, se descubrió un defecto oculto (es decir, que no se podía detectar mediante una inspección habitual o razonable) en la composición de un nuevo producto fabricado por la entidad. A causa del defecto oculto, la entidad incurrió en costos imprevistos de 100.000 u.m. para cumplir con su obligación de garantía en relación con las ventas efectuadas antes del 31 de diciembre de 20X3. Se generó otro gasto de 20.000 u.m. correspondiente a los productos vendidos en 20X4 antes de que se detectara el defecto oculto y se rectificara el proceso de producción, de las cuales, 5.000 u.m. están relacionadas con elementos de inventario al 31 de diciembre de 20X3. El inventario defectuoso se informó al costo (15.000 u.m.) en los estados financieros de 20X3, cuando su precio de venta menos los costos de terminación y venta se estimó en 18.000 u.m. Las



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

estimaciones contables al preparar los estados financieros del 31 de diciembre de 20X3 se efectuaron correctamente, usando toda la información fiable que se esperaba razonablemente que la entidad obtuviera y considerara para la preparación y presentación de dichos estados financieros.

Ni la infravaloración de 100.000 u.m. de la provisión de la garantía ni la sobrevaloración de 2.000 u.m.⁽²⁾ del inventario en los estados financieros del 31 de diciembre de 20X3 constituyen un error de un periodo anterior. Los efectos del defecto oculto que se relacionan con la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X3 son cambios en una estimación contable (véase el párrafo 10.13). Al preparar sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X3, la entidad realizó la valoración de inventario y la provisión de la garantía adecuadamente, empleando toda la información que se esperaba razonablemente que la entidad hubiera obtenido y considerado para la preparación y presentación de dichos estados financieros.

Ej 38 Una entidad adquirió una máquina por 140.000 u.m. el 1 de enero de 20X0. Estimó que la máquina tendría una vida útil de 10 años, ningún valor residual y una depreciación anual de 14.000 u.m. A principios de 20X4 (el importe en libros de la máquina es, actualmente, de 84.000 u.m.), la entidad estima que la máquina tiene una vida útil restante de 10 años (es decir, medida a partir del 1 de enero de 20X4). La entidad llega a la conclusión de que la depreciación en los años 20X0 a 20X3 debería haber sido de tan sólo 10.000 u.m. por año (140.000 u.m. dividido por 14 años). Para corregir este error, la entidad reexpresa sus estados financieros para esos cuatro años y revela una corrección de un error de un periodo anterior.

Si la estimación original de una vida útil de 10 años fuera razonable, ésta no es una corrección de un error de un periodo anterior, sino, más bien, un cambio en una estimación contable que debería contabilizarse de forma prospectiva a partir de 20X4. Los estados financieros para los años anteriores no se reexpresarían. El importe en libros de 84.000 u.m. del activo se deprecia durante los 10 años de vida útil restantes, revelando el cambio en una estimación contable.

10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

- (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 primer periodo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer periodo.**

Notas

Es impracticable aplicar un requerimiento cuando la entidad no puede aplicarlo tras

⁽²⁾ El inventario se mide al costo (es decir, 15.000 u.m.) o al valor razonable menos los costos de terminación y venta (es decir, de 13.000 u.m. a 18.000 u.m. estimadas originalmente menos costos de 5.000 u.m. para rectificar el defecto oculto), según cual sea menor (véase el párrafo 13.4).

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo (véase el Glosario).

'Impracticable' se refiere a que existe un gran obstáculo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable determinar los efectos específicos a un periodo que causa un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores si se presenta alguno de los siguientes casos:

- (a) los efectos de la reexpresión retroactiva no son determinables;
- (b) la reexpresión retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo;
- (c) la reexpresión retroactiva requiere estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente, y de otra información, la información de tales estimaciones que:
 - (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en las fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información;
 - (ii) hubiera estado disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros para ese periodo anterior.

Ejemplos: reconocimiento retroactivo

Ej 39 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 36.

(En 20X4, después de que los estados financieros de 20X3 de la entidad se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió que, a causa de un error de cálculo, el gasto de depreciación para 20X3 fue infravalorado en 36.000 u.m.).

El efecto de corregir el error de un periodo anterior debe presentarse como una reexpresión de la ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X3, reducción de 36.000 u.m., y una reexpresión a la baja de 36.000 u.m. de ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X4 (el comienzo del periodo contable actual).

Nota: En este ejemplo, se ignoran los efectos impositivos.

Ej 40 En 20X7, la entidad descubrió un error de programación en su sistema de costo, que provocó errores aleatorios en los costos del producto principal de la entidad. De acuerdo con el párrafo 10.21(b), la entidad debe contabilizar la corrección del error de un periodo anterior de manera retroactiva; es decir, en una reexpresión retroactiva. El efecto acumulativo del error es una disminución de 100.000 u.m. en ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7, el comienzo del periodo contable actual. La entidad presenta dos años de información comparativa y ha calculado que el efecto del error es de 25.000 u.m. menos de ganancia para cada uno de los cuatro años anteriores.

El efecto de corregir el error de un periodo anterior debe presentarse como una reexpresión de ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X5, reducción de 50.000 u.m.; ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X5, reducción de 25.000 u.m.; ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6, reducción de 25.000 u.m. El

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

efecto de estas reexpresiones es una reexpresión a la baja de 100.000 u.m. de ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7 (el comienzo del periodo contable actual).

- 10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa en un periodo específico de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).

Ejemplo: impracticable para determinar efectos específicos a cada periodo

- Ej 41 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 40.

(En 20X7, la entidad descubrió un error de programación en su sistema de costo, que provocó errores aleatorios en los costos del producto principal de la entidad. De acuerdo con el párrafo 10.21(b), la entidad debe contabilizar la corrección del error de un periodo anterior de manera retroactiva; es decir, en una reexpresión retroactiva. El efecto acumulativo del error es una disminución de 100.000 u.m. en ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7, el comienzo del periodo contable actual. La entidad presenta dos años de información comparativa y ha calculado que el efecto del error es de 25.000 u.m. menos de ganancia para cada uno de los cuatro años anteriores).

Sin embargo, en este ejemplo, suponga que resulta impracticable para la entidad determinar los efectos en cada uno de los periodos que causa el error en los periodos anteriores a 20X6.

El efecto de corregir el error de un periodo anterior debe presentarse como una reexpresión de ganancias acumuladas (e inventarios, activo) al 1 de enero de 20X6, reducidas en 75.000 u.m., y ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6, reducida en 25.000 u.m. El efecto de estas reexpresiones es una reexpresión a la baja de 100.000 u.m. de ganancias acumuladas (e inventarios, activo) al 1 de enero de 20X7 (el comienzo del periodo contable actual). Es impracticable reexpresar la información (comparativa) presentada para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X5. La entidad debe revelar una explicación de los motivos por los cuales resulta impracticable determinar los importes a revelar para el periodo anterior al 1 de enero de 20X6 (véase el párrafo 10.23(d)).

- Ej 42 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 41. Sin embargo, en este ejemplo, suponga que resulta impracticable para la entidad determinar los efectos, en cada periodo individual, que causa el error sobre cualquiera de los periodos anteriores presentados.

El efecto de corregir el error debe presentarse como una reexpresión a la baja de las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7 (el comienzo del periodo contable actual) porque resulta impracticable reexpresar la información comparativa. La entidad debe revelar una explicación de los motivos por los cuales resulta impracticable determinar los importes a revelar para el periodo anterior al 1 de enero de 20X7 (véase el párrafo 10.23(d)).

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- 10.23 Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:
- (a) La naturaleza del error del periodo anterior.
 - (b) Para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros.
 - (c) En la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información.
 - (d) Una explicación, si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c) anteriores.
- No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Notas

La información a revelar sobre la corrección de un error de un periodo anterior debe efectuarse incluso cuando la revelación podría dar lugar a una acción legal contra la entidad. Por ejemplo, una entidad que descubre un error de un periodo anterior debe informar sobre la corrección del error, incluso si le preocupa que ello pudiera dar lugar a un pleito. De la misma manera, si la corrección de un error de un periodo anterior revelara que la entidad infringió sus cláusulas de préstamo, debe informarla de todas formas.

Ejemplo: información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- Ej 43 En 20X2, después de que los estados financieros de 20X1 de la entidad se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió un antiguo error de cómputo en el cálculo de gastos de depreciación. El efecto acumulativo del error sobre las ganancias acumuladas de la entidad al comienzo de 20X1 es una sobrevaloración de 80.000 u.m. El error dio lugar a ganancia antes de impuestos para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1, sobrevalorada en 25.000 u.m., con una sobrevaloración de gasto por impuestos a las ganancias resultante de 5.000 u.m.

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Extracto de estado de resultados y ganancias acumuladas para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2

	Notas	20X2	20X1
		u.m.	u.m. reexpresadas
Ganancia antes de impuestos (20X1: 185.000 u.m. expresadas anteriormente)		200.000	160.000
Gasto por impuestos a las ganancias (20X1: 45.000 u.m. expresadas anteriormente)		(50.000)	(40.000)
Ganancia del año (20X1: 140.000 u.m. expresadas anteriormente)		150.000	120.000
Ganancias acumuladas al comienzo del año		320.000	200.000
- como se expresó anteriormente		420.000	280.000
- efecto de la corrección de un error de un periodo anterior	12	(100.000)	(80.000)
Ganancias acumuladas al final del año		470.000	320.000

PYME A

Notas a los estados financieros para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2

Nota 12 Corrección de un error de un periodo anterior

En 20X2, la entidad corrigió los errores aritméticos que habían producido la infravaloración del gasto por depreciación durante los últimos [cuatro] años. La corrección del error se contabiliza retroactivamente y la información comparativa para 20X1 se ha reexpresado. El efecto del cambio consiste en una reducción de 20.000 u.m. en ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1. Además, las ganancias acumuladas iniciales para 20X1 se han reducido en 80.000 u.m., que es el importe del error relacionado con los periodos anteriores a 20X1.

Nota: También se debe presentar el efecto de la reexpresión sobre el estado de la situación financiera (y otros estados).



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

La aplicación de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a transacciones y sucesos suele requerir el juicio profesional. La información sobre juicios esenciales y causas clave de incertidumbre en la estimación son útiles para evaluar la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios que efectúe la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el mayor efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.

En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere la revelación de información acerca de juicios profesionales particulares e incertidumbres de estimación.

Políticas contables

Determinación de las políticas contables

En muchos casos, surgen pocas dificultades para determinar políticas contables. Sin embargo, en algunos casos se requiere un juicio profesional pertinente para determinar una política contable. En particular, en los casos en que la *NIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción u otro hecho o condición, la gerencia debe usar su juicio para desarrollar una política contable para dicho fin, conforme a los párrafos 10.4 y 10.5 de la *NIIF para las PYMES*. Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia puede considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas que traten cuestiones similares y relacionadas, aunque no está obligada a hacerlo.

Ejemplo

Una entidad, mediante un banco, ha cobrado con un descuento y por adelantado algunas de sus cuentas por cobrar. Al comprar las cuentas por cobrar, el banco asumió todo el riesgo de crédito hasta el 15% del importe de las cuentas por cobrar. La experiencia de la entidad vendedora es que las pérdidas crediticias en sus cuentas por cobrar han sido, históricamente, inferiores al 10%. Al decidir si contabilizar el cobro por adelantado y con descuento de dichas cuentas como una venta de cuentas por cobrar o una financiación con garantía, la entidad vendedora debe usar su juicio para determinar si ha transferido al banco todos los riesgos y las ventajas importantes en relación con las cuentas por cobrar (véase el párrafo 11.33(b)).

Aplicación de las políticas contables

En otros casos, la gerencia debe realizar juicios profesionales pertinentes al aplicar sus políticas contables. Por ejemplo, en algunas circunstancias, la gerencia debe utilizar su juicio profesional para determinar lo siguiente:

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

- el grado de influencia que la entidad ejerce sobre otra (influencia, control, etc. de cierta importancia);
- si determinadas propiedades son propiedades de inversión, inventarios, o propiedades, planta y equipos;
- si, por su fondo económico, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, por lo tanto, no ocasionan ingresos de actividades ordinarias;
- si la esencia de la relación entre la entidad y una entidad de cometido especial indica que la primera controla a la segunda.

Deben revelarse aquellos juicios profesionales realizados al aplicar las políticas contables que afecten más significativamente los importes reconocidos en los estados financieros (véase el párrafo 8.6).

Cambio de las políticas contables

Una entidad puede cambiar su política contable voluntariamente sólo si el cambio da lugar a estados contables que ofrecen información fiable y más relevante acerca de los efectos de las transacciones u otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento o los flujos de efectivo de la entidad (véase el párrafo 10.8(b)). Antes de cambiar voluntariamente una política contable, deben realizarse juicios profesionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información.

Cuando un cambio en una política contable se aplica retroactivamente, es posible que la entidad necesite analizar si resulta impracticable determinar los efectos, en cada periodo, de cambiar una política contable para uno de los periodos anteriores presentados o más (véase el párrafo 10.12). Sin embargo, al realizar ese juicio profesional, una entidad debe considerar que la aplicación retroactiva es impracticable sólo cuando la entidad no pueda aplicar el requerimiento después de hacer todos los esfuerzos razonables para hacerlo (véase la definición de impracticable en el Glosario). En efecto, la entidad debe evaluar qué implica hacer todos los esfuerzos razonables.

Es posible que se requiera juicio profesional para distinguir un cambio en una estimación contable de un cambio en una política contable. Cuando resulta difícil realizar esa distinción, el cambio se trata como un cambio en una estimación contable (párrafo 10.15).

Estimaciones contables

Estimaciones contables

La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones para medir el valor residual de propiedades, planta y equipos y, cuando exista un indicio del deterioro del valor, su importe recuperable. Otros ejemplos incluyen el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios y el efecto de los desenlaces futuros de litigios en curso sobre el importe de las provisiones. Una entidad debe



Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

revelar, en las notas, información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación al final del periodo contable, que tengan un riesgo significativo de ocasionar un ajuste de importancia relativa en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente (véase el párrafo 8.7).

Cambios en las estimaciones contables

Cuando se aplican estimaciones contables importantes al determinar el importe en libros de un activo o un pasivo, dichas estimaciones probablemente requieran ajustes a medida que se disponga de nueva información o acontezcan situaciones nuevas. Un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo (o el importe del consumo periódico de un activo) que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con estos, constituye un cambio en una estimación contable (véase el párrafo 10.15). Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Es posible que se requiera juicio profesional para distinguir un cambio en una estimación contable de un cambio en una política contable. Cuando resulta difícil realizar esa distinción, el cambio se trata como un cambio en una estimación contable (véase el párrafo 10.15).

Corrección de errores significativos de periodos anteriores

En la medida en que sea posible, una entidad corrige un error significativo de un periodo anterior de manera retroactiva (véase el párrafo 10.21). Es posible que en algunos casos la entidad deba analizar si resulta impracticable determinar los efectos, en cada periodo, del error del periodo anterior en un periodo anterior presentado o más (véase el párrafo 10.22). Sin embargo, al realizar ese juicio profesional, una entidad debe considerar que la reexpresión retroactiva es impracticable sólo cuando la entidad no pueda aplicar el requerimiento después de hacer todos los esfuerzos razonables para hacerlo (véase la definición de impracticable en el Glosario).

Módulo 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las NIIF completas (véase NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*), como se emitieran el 9 de julio de 2009, comparten los mismos principios para contabilizar e informar sucesos después de finalizado el periodo contable. No obstante, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye menos orientación sobre cómo aplicar los principios.