

## **NICSP 3—RESULTADO NETO (AHORRO O DESAHORRO) DEL PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES**

### **Reconocimiento**

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En 2001, en sustitución del IASC, se constituyeron el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 8, con autorización del IASC.

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

Email: [publications@iasc.org](mailto:publications@iasc.org)

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

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

“IAS,” “IASC,” “IASCF,” “IASB” and “International Accounting Standards” son Marcas Registradas del IASCF y no deben ser usadas sin el consentimiento del IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL  
SECTOR PÚBLICO—NICSP 3**

**RESULTADO NETO (AHORRO O DESAHORRO) DEL  
PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN  
LAS POLÍTICAS CONTABLES**

**CONTENIDO**

	Párrafo
OBJECTIVO	
ALCANCE .....	1–5
DEFINICIONES.....	6–9
Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio .....	7
Empresas Públicas.....	8
Activos netos/patrimonio neto .....	9
RESULTADO NETO (AHORRO O DESAHORRO) DEL PERIODO.....	10–37
Partidas (o rubros) Extraordinarias .....	14–25
Distintas a las Actividades Ordinarias .....	17–18
No Previsiblemente Repetibles en un Futuro Probable.....	19
Fuera del Control o Influencia de la Entidad .....	20
Ejemplos de Partidas (o rubros) Extraordinarias.....	21–24
Revelación de Partidas (o rubros) Extraordinarias.....	25
Superávit/déficit de las Actividades Ordinarias .....	26–29
Cambios en las Estimaciones Contables .....	30–37
ERRORES FUNDAMENTALES .....	38–47
Tratamiento de Referencia.....	41–44
Tratamiento Alternativo Permitido .....	45–47
CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES.....	48–68
Adopción de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público...	55–58
Otros Cambios en las Políticas Contables - Tratamiento de Referencia.....	59–64
Otros Cambios en las Políticas Contables - Tratamiento Alternativo Permitido.....	65–68

RESULTADO NETO (AHORRO O DESAHORRO) DEL PERIODO, ERRORES  
FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES

FECHA DE VIGENCIA..... 69-70

APÉNDICE

Partidas (o rubros) Extraordinarias

Errores Fundamentales

Cambios en las Políticas Contables

COMPARACION CON LA NIC 8

---

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL  
SECTOR PÚBLICO—NICSP 3**

**RESULTADO NETO (AHORRO O DESAHORRO) DEL  
PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN  
LAS POLÍTICAS CONTABLES**

*Las directrices normativas, que aparecen de escritura en negrilla, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal- así como en el contexto del "Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público." No se pretende la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas (o rubros) no significativas.*

**Objetivo**

El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable de ciertas partidas (o rubros) de los estados financieros, de forma que todas las entidades preparen y presenten estas partidas (o rubros) de manera uniforme. Con ello se mejora la comparabilidad de los estados financieros de la entidad, tanto con los emitidos por ella en periodos anteriores, como con los confeccionados por otras entidades.

De acuerdo con lo anterior, esta Norma exige la adecuada clasificación y revelación de información de partidas (o rubros) extraordinarias y la revelación por separado de ciertas partidas (o rubros) en los estados financieros. También especifica el tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de los errores fundamentales.

La revelación de partidas (o rubros) extraordinarias en el estado de flujos de efectivo es un requisito establecido de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 2 *Estado de Flujo de Efectivo*.

**Alcance**

1. **La entidad que prepare y presente estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), debe aplicar la presente Norma al informar, en el estado de rendimiento financiero, sobre el resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias y de las partidas (o rubros) extraordinarias, así como al contabilizar los cambios en las estimaciones contables, los errores fundamentales y los cambios en las políticas contables.**
2. Esta Norma trata, entre otras cosas, de la información a revelar sobre ciertas partidas (o rubros) determinantes del resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo. Estas revelaciones deben hacerse además de cualquier otra

información requerida por otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, incluyendo la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.

3. El efecto tributario de las partidas (o rubros) extraordinarias, de los errores fundamentales y de los cambios en las políticas contables no se considera en esta Norma, por cuanto no son aplicables a muchas entidades del sector público. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 *Impuesto a la Renta* contiene las directrices para el tratamiento de los efectos tributarios. Las partidas (o rubros) no usuales a que se refiere la NIC 12 deben entenderse como partidas (o rubros) extraordinarias según lo definido en la presente Norma.
4. **La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.**
5. Las Empresas Públicas (EPs) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera por las Empresas Públicas*, señala que las NICs son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EPs presenten sus estados financieros de acuerdo, en todos los aspectos materiales, con las NICs.

## Definiciones

6. **Los términos siguientes se usan, en la presente Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

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

**Actividades de Operación (Operating activities)** son las actividades de la entidad que no pueden ser calificadas como de inversión o financiación.

**Actividades Ordinarias (Ordinary activities)** son aquellas emprendidas por una entidad, como parte de sus actividades de prestación de servicios o de sus actividades comerciales o productivas. Las actividades ordinarias incluyen aquellas actividades conexas que la entidad desarrolla en apoyo, se derivan o surgen de éstas.

**Activos (Assets)** son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que

fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial<sup>1</sup> de servicio.

**Activos netos/patrimonio neto<sup>2</sup> (Net assets/equity)** es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

**Aportes de Capital** (Contributions from owners) son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que ha sido aportado a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, con excepción de los que implican endeudamiento, que establecen una participación financiera en el patrimonio de la entidad, que:

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

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

**Control (Control)** es la potestad de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad, de tal forma que se obtengan beneficios de sus actividades.

**Costos por intereses (Borrowing costs)** son los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.

---

<sup>1</sup> *Comentario:* Los activos proporcionan los medios para que las entidades alcancen sus objetivos. Los activos que son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad, pero no generan directamente entradas de efectivo, son descritos habitualmente como portadores de un “potencial de servicio.” Los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de “beneficios económicos futuros.” Para abarcar todos los usos que pueden darse a los activos, esta serie de Normas utiliza el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio” para describir las características esenciales de los activos.

<sup>2</sup> *Comentario:* “Activos netos/Patrimonio neto” es el término utilizado en esta serie de Normas para referirse a la medida residual en el estado de situación financiera o balance general (activos menos pasivos). Los activos netos/patrimonio neto puede ser positivo o negativo. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio neto siempre y cuando su significado quede claro.

**Distribuciones a los Propietarios o Aportantes** (Distribution to owners) son aquellas que constituyen los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.

**Empresa Pública**<sup>3</sup> (Government Business Enterprise) es la entidad que reúne todas las características siguientes:

- (a) es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- (b) se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad;
- (c) en el normal curso de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades (o terceros), obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;
- (d) no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de independencia); y
- (e) es controlada por una entidad del sector público.

**Entidad Extranjera** (Foreign entity) es toda operación en el extranjero cuyas actividades no son parte integrante de las realizadas por la entidad que informa.

**Equivalentes de efectivo** (Cash equivalents) son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo despreciable de cambios en su valor.

**Errores Fundamentales** (Fundamental errors) son los errores que, habiendo sido descubiertos en el periodo corriente, resultan de una importancia tal que hacen que los estados financieros de uno o más periodos anteriores no puedan ser considerados fidedignos tal como fueron emitidos en su momento.

---

<sup>3</sup> *Comentario:* Las empresas públicas incluyen tanto empresas que realizan actividades comerciales o productivas, tales como empresas del sector público que prestan servicios públicos, y entidades financieras. Las empresas públicas no son, en sustancia, diferentes de aquellas que realizan actividades similares en el sector privado. Generalmente, las empresas públicas operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos. La NICSP 6 “Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas” proporciona pautas para determinar si existe control a efectos de presentación de información financiera, debiéndose tener en cuenta esta Norma para determinar si una empresa pública es controlada por otra entidad del sector público.

**Flujos de efectivo** son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.

**Gastos (Expenses)** son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio neto, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.

**Ingreso ordinario/recurso (Revenue)** es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

**Operación Discontinuada<sup>4</sup> (Discontinued operation)** es la resultante de la venta o abandono de una operación que representa una línea de producción separada e importante de una entidad, y cuyos activos, resultado neto (ahorro o desahorro) y actividades pueden distinguirse física y operacionalmente, así como a efectos de la presentación de información financiera.

**Operación en el extranjero (Foreign operation)** es toda actividad que realiza una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades se fundamentan o llevan a cabo en un país diferente al de la entidad que informa.-

**Partidas (o rubros) Extraordinarias (Extraordinary items)** son ingresos ordinarios/recursos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y que están fuera del control o influencia de la misma.

**Pasivos (Liabilities)** son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

---

<sup>4</sup> El Comité del Sector Público (PSC) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) no ha abordado aún el tema de las operaciones en discontinuación incluido anteriormente en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 (modificada en 1993) *Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* y que, actualmente, es objeto de una Norma separada –la Norma Internacional de Contabilidad NIC 35 *Operaciones en Proceso de Discontinuación*



**Políticas contables (Accounting policies) son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por una entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.**

**Resultado neto (ahorro o desahorro) de las Actividades Ordinarias (Surplus/deficit from ordinary activities) es el importe que se obtiene después de deducir de los ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades ordinarias, los gastos que se originan por las mismas.**

**Resultado neto (ahorro o desahorro) (Net surplus/deficit) es el constituido por los siguientes componentes:**

- (a) el **resultado neto (ahorro o desahorro)** de las actividades ordinarias; y
- (b) **las partidas (o rubros) extraordinarias.**

#### **Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio**

- 7. Los activos son los medios que poseen las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un "potencial de servicio." A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de "beneficios económicos futuros." Para poder englobar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos futuros o un potencial de servicio," término que describe la característica esencial de los activos.

#### **Empresas Públicas**

- 8. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en esencia, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado. Las EP generalmente operan para obtener un beneficio, aunque algunas de ellas puedan tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad, bajo las cuales se les exige proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad, ya sea sin cargo alguno, o con un cargo reducido. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de Entidades Controladas* ofrece las directrices necesarias para determinar si existe control a efectos de la presentación de información financiera y debe recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del sector público.

#### **Activos netos/patrimonio neto**

- 9. El término "Activos netos/patrimonio neto" se usa, en la presente Norma, para referirse al valor residual resultante en el Estado de situación financiera o

balance general (activo menos pasivo). Los activos netos/patrimonio neto puede ser positivo o negativo. Se pueden usar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio neto, a condición de que su significado quede claro.

### **Resultado neto (ahorro o desahorro) del Periodo**

10. **Todas las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos reconocidas en el periodo deben ser incluidas en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) de dicho periodo, a menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público disponga o permita lo contrario.**
11. Normalmente, todas las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos, reconocidas durante un periodo, se incluyen en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) de dicho periodo. Esto incluye las partidas (o rubros) extraordinarias y los efectos de los cambios en las estimaciones contables. No obstante, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas (o rubros) pueden ser excluidas al determinar el resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo corriente. Esta Norma se ocupa de dos de tales circunstancias: la corrección de errores fundamentales y el efecto de cambios en las políticas contables.
12. En otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público se tratan casos de partidas (o rubros) que, aún cumpliendo las definiciones de ingreso ordinario/recurso o gasto, se excluyen normalmente de la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo. Son ejemplos de tales casos las ganancias por revaluación de activos (los cuales se contabilizan conforme a las normas apropiadas sobre propiedad, planta y equipo y las pérdidas y ganancias que surgen por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*).
13. **El resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo incluye los siguientes componentes que deben ser revelados en la parte principal del estado de rendimiento financiero:**
  - (a) **resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias; y**
  - (b) **partidas (o rubros) extraordinarias.**

### **Partidas (o rubros) extraordinarias**

14. **La naturaleza e importe de cada partida extraordinaria debe ser objeto de revelación por separado.**
15. Las partidas (o rubros) extraordinarias deben revelarse por separado en el estado de rendimiento financiero.

16. Para que una partida pueda ser considerada extraordinaria debe ser rara, inusual y material. La NICSP 2 exige la revelación, en el estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo asociados a las partidas (o rubros) extraordinarias. La NICSP 2 traza a grandes rasgos los requisitos de información sobre las partidas (o rubros) extraordinarias en el estado de flujos de efectivo. Dicha NICSP exige que los flujos de efectivo asociados a partidas (o rubros) extraordinarias sean clasificados como flujos provenientes de actividades de operación, inversión o financiación, según corresponda, y que se revelen separadamente.

#### **Distintas a las Actividades Ordinarias**

17. Prácticamente todas las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos y gastos que se incluyen en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo surgen en el transcurso de las actividades ordinarias de la entidad.
18. El hecho de que el suceso o transacción en cuestión sea claramente diferente del resto de las actividades ordinarias de la entidad, viene determinado más por la naturaleza del mismo que por la frecuencia con que se espera que el suceso o la transacción se repitan. Por tanto, un suceso o transacción puede ser extraordinario para una entidad o nivel de gobierno, pero no para otra entidad o nivel de gobierno, debido a las diferencias entre las actividades ordinarias de las distintas entidades o niveles. En el contexto de la presentación de información del gobierno en su conjunto, la aparición de partidas (o rubros) extraordinarias se dará en muy raras ocasiones.

#### **No Previsiblemente Repetibles en un Futuro Probable**

19. El hecho o transacción considerado extraordinario debe ser de tal naturaleza que razonablemente sea posible suponer que no se volverá a repetir en el futuro previsible, teniendo en cuenta el entorno en que opera la entidad. La naturaleza de las partidas (o rubros) extraordinarias hace que normalmente no se pueda prever su ocurrencia al comienzo del ejercicio al que corresponde la información y, por tanto, no figuran en el presupuesto. La inclusión de una partida en un presupuesto indica que está prevista y, por lo tanto, no se trata de una partida extraordinaria.

#### **Fuera del Control o Influencia de la Entidad**

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

### **Ejemplos de Partidas (o rubros) Extraordinarias**

21. Los ejemplos que se dan sobre partidas (o rubros) extraordinarias deberán considerarse en el contexto del entorno operativo de la entidad y el nivel de gobierno en que opera. Deben estudiarse las características particulares de cada caso. Aunque un hecho puede satisfacer la definición de partida extraordinaria para un determinado nivel de gobierno -gobierno local o provincial, por ejemplo- es improbable que muchos de los hechos puedan considerarse extraordinarios en el contexto de un gobierno a nivel central.
22. Son ejemplos de costos asociados a hechos o transacciones que pueden, aunque no necesariamente, dar lugar a partidas (o rubros) extraordinarias en algunas entidades del sector público o niveles de gobierno:
  - (a) costos a corto plazo asociados a la prestación de servicios a refugiados, si la necesidad de tales servicios no se preveía al comienzo del ejercicio, si estaban fuera del alcance ordinario de las actividades de la entidad y fuera del control de la misma. Si tales servicios se prestaron durante más de un periodo sobre los que se informa dejarían, en general, de clasificarse como extraordinarios; y
  - (b) costos asociados a la prestación de servicios como consecuencia de un desastre natural o provocado; por ejemplo, facilitar alojamiento a las personas que se quedaron sin hogar como consecuencia de un terremoto. Para que tal hecho pudiera calificarse como extraordinario es necesario que fuera de tal magnitud que no se hubiera esperado que ocurriese en el área geográfica en que ocurrió o en el área geográfica asociada a la entidad, y el suministro de servicios de emergencia o el restablecimiento de los servicios esenciales tendría que estar fuera alcance de las actividades ordinarias de la entidad afectada. Si la entidad tiene la responsabilidad de suministrar asistencia a los afectados por los desastres naturales, entonces los costos asociados a esta actividad no cumplen con los requisitos de la definición de partida extraordinaria.
23. Por el contrario, las siguientes actividades, o la prevención de tales actividades, están generalmente bajo el control de la entidad y raramente, o nunca, serían extraordinarias para una entidad:
  - (a) las ganancias o pérdidas de cambio en moneda extranjera;
  - (b) la ganancia o pérdida proveniente de la disposición de una actividad de la entidad; y
  - (c) los costos de reestructuración.
24. La reestructuración de actividades es ejemplo de un hecho que normalmente no sería extraordinario para una entidad individual del sector público o para la entidad del gobierno en su conjunto. Para que una partida pueda ser

clasificada como extraordinaria, deben cumplirse los tres criterios de la definición de partida extraordinaria. Una reestructuración puede ser claramente distinta a las actividades ordinarias de la entidad. Sin embargo, a nivel del gobierno en su conjunto, una reestructuración puede ocurrir con frecuencia. Más importante aún, una reestructuración está, normalmente, bajo el control o influencia del gobierno en su conjunto considerado como entidad.

#### **Revelación de Partidas (o rubros) Extraordinarias**

25. Las revelaciones acerca de la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria pueden ser hechas en el cuerpo principal del estado de rendimiento financiero o en las notas a los estados financieros. Si el desglose de cada una de las partidas (o rubros) se hace en las notas a los estados financieros, el importe total de las partidas (o rubros) extraordinarias deberá consignarse en el estado de rendimiento financiero.

#### **Resultado neto (ahorro o desahorro) de las Actividades Ordinarias**

26. **Cuando alguna de las partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos o gastos, de las que conforman el resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias, son de tal magnitud, naturaleza o incidencia en la entidad, que la información respecto a ellas es relevante para explicar el resultado neto (ahorro o desahorro) de la entidad en el periodo, la naturaleza e importe de tales partidas (o rubros) deben ser objeto de revelación por separado.**
27. Aunque las partidas (o rubros) descritas en el párrafo 26 no son de tipo extraordinario, la naturaleza y cuantía de las mismas puede ser relevante, para los usuarios de los estados financieros. Esta información puede ayudar a los usuarios a comprender la posición financiera y el rendimiento de la entidad, así como hacer proyecciones sobre la posición y el rendimiento en el futuro. La información a revelar sobre tales partidas (o rubros) se ofrece, normalmente, en las notas a los estados financieros.
28. Entre las circunstancias que pueden dar lugar a revelaciones separadas de partidas (o rubros) de ingresos ordinarios/recursos o gastos, de acuerdo con el párrafo 26, están las siguientes:
- (a) la corrección del valor de los inventarios hasta su valor neto realizable, o de las propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales correcciones;
  - (b) una reestructuración de las actividades de la entidad, así como la reversión de cualesquiera provisiones dotadas para hacer frente a los costos de la misma;
  - (c) disposición de partidas (o rubros) de propiedad, planta y equipo;
  - (d) la privatización u otra clase de disposición de inversiones a largo plazo;

- (e) operaciones en discontinuación<sup>5</sup>;
  - (f) cancelaciones de deudas por litigios; y
  - (g) otras reversiones de provisiones.
29. Cuando una reestructuración gubernamental tiene un efecto material en los estados financieros, las revelaciones pertinentes relacionadas con el estado de rendimiento financiero incluirán el gasto por despido de personal excedente, los gastos de reciclaje del personal, el gasto en reubicación, y el resultado neto (ahorro o desahorro) asociado a la disposición de activos.

### **Cambios en las estimaciones contables**

30. Como resultado de las incertidumbres inherentes a las actividades de prestación de servicios comerciales u otro tipo de actividades, muchas de las partidas (o rubros) de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo a través de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de suposiciones, basadas en la información disponible más reciente. Se requieren estimaciones, por ejemplo, sobre los ingresos fiscales adeudados al gobierno, tributos de dudoso cobro, obsolescencia de existencias, vida útil o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio de los activos depreciables, o sobre el porcentaje de terminación de una carretera en construcción. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no perjudica su fiabilidad.
31. En caso de ocurrir cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta deba de ser revisada, como consecuencia de nueva información disponible, de poseer más experiencia o de hechos posteriores en la evolución del suceso en cuestión. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no da lugar a un ajuste que pueda ser calificado de partida extraordinaria o error fundamental.
32. En ocasiones es difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable. En tales casos, el cambio se tratará como si fuera una estimación contable, revelando información apropiada al respecto.
33. **El efecto del cambio en una estimación contable debe ser incluido, al determinar el resultado neto (ahorro o desahorro) de:**
- (a) **el periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo periodo; o**
  - (b) **el periodo del cambio y los futuros, si éste afecta a varios periodos.**

---

<sup>5</sup> Procedentes de la venta o abandono de una operación que representa una línea de negocio separada e importante de una entidad, y cuyos activos, superávit/déficit neto y actividades pueden distinguirse física y operacionalmente).

34. El cambio en una estimación contable puede afectar sólo al periodo corriente, o bien a éste y a los futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones de los clientes/usuarios fallidos afecta al periodo corriente y, por tanto, debe ser reconocido inmediatamente. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada o en los patrones de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio de un activo amortizable afecta al importe de la depreciación del periodo corriente y de cada uno de los años de la vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio correspondiente al periodo corriente se reconoce como ingreso ordinario/recurso o gasto del periodo, mientras que el eventual efecto sobre los periodos futuros se va reconociendo en el transcurso de los mismos.
35. **El efecto del cambio en una estimación contable debe ser presentado, dentro del estado de rendimiento financiero, en la misma partida que fue usada previamente para reflejar la estimación.**
36. A fin de asegurar la comparabilidad de los estados financieros entre diferentes periodos, el efecto del cambio en una estimación contable, cuyo efecto fue incluido previamente entre el resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias, se seguirá incluyendo entre las partidas (o rubros) que componen ese saldo del resultado neto (ahorro o desahorro) . El efecto del cambio en una estimación contable, si previamente fue incluida entre los componentes de las partidas (o rubros) extraordinarias, se presenta también como una partida extraordinaria.
37. **Deben ser revelados, en los estados financieros, la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos significativos en el periodo corriente, o que vaya a producirlos en periodos subsiguientes. Si fuera imposible cuantificar el efecto, tal hecho debe también ser revelado.**

### **Errores fundamentales**

38. Eventualmente, pueden descubrirse en el periodo corriente, errores fundamentales cometidos al preparar los estados financieros de uno o más periodos anteriores. Tales errores pueden ser producto de errores aritméticos, errores al aplicar las políticas contables, problemas de interpretación de los hechos, fraudes o negligencias. La corrección de esos errores se incluirá, normalmente, en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) del ejercicio corriente.
39. En circunstancias excepcionales, el error tiene un efecto significativo en los estados financieros de uno o más periodos anteriores, de manera que los estados financieros correspondientes no pueden ser considerados fiables para la fecha en que fueron emitidos. A tales errores se les considera como errores fundamentales. Un ejemplo de error fundamental es la omisión de una clase importante de ingreso ordinario/recurso o gasto en los estados financieros. La

corrección de errores fundamentales requiere restablecer la información comparativa o bien presentar información adicional.

40. La corrección de errores fundamentales puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, que previamente no pudo ser estimada con suficiente fiabilidad, no constituyen corrección de un error fundamental.

### Tratamiento de referencia

41. **En la corrección de errores fundamentales, el importe que se relacione con periodos anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados al inicio del periodo. La información comparativa debe ser corregida, a menos que sea imposible llevar esto a cabo.**
42. Los estados financieros, incluyendo en ellos la información comparativa de periodos anteriores, se presentan como si el error fundamental hubiera sido corregido en el periodo en el que tuvo lugar. Por tanto, el importe de la corrección que se refiere a cada uno de los periodos sobre los que se informa, se incluirá en los resultados netos (ahorro o desahorro) de ese periodo. El importe de la corrección, relativa a periodos anteriores a aquellos para los que se suministra información en los estados financieros, se ajustará contra el saldo inicial de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados del periodo más alejado en el tiempo sobre el que se presente información. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto, asimismo, de ajuste.
43. La corrección de la información comparativa no necesariamente da lugar a una modificación de los estados financieros que han sido aprobados por el respectivo organismo gubernamental, o registrados o depositados ante las autoridades con poder regulador. No obstante, las leyes nacionales pueden exigir que tales estados financieros sean objeto de corrección formal.
44. **La entidad debe revelar información sobre los extremos siguientes:**
- (a) **la naturaleza del error fundamental;**
  - (b) **el importe que ha alcanzado la corrección en el periodo corriente y en cada uno de los precedentes sobre los que se presente información;**
  - (c) **el importe de la corrección relativa a periodos anteriores a los que se incluyen como información comparativa; y**



- (d) **el hecho de que la información comparativa ha sido corregida, o bien una declaración sobre la imposibilidad de hacerlo.**

### **Tratamiento alternativo permitido**

- 45. **El importe de la corrección, referente a un error fundamental, debe ser incluido en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo corriente. La información comparativa debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del periodo precedente. Debe, además, presentarse aparte información adicional corregida, preparada de acuerdo con lo establecido en el párrafo 41, a menos que sea imposible obtenerla.**
- 46. La corrección del error sustancial se incluye en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo corriente. No obstante, se presenta información adicional, generalmente en columnas separadas, para mostrar la información referente al periodo corriente y a los anteriores, como si los errores fundamentales hubieran sido corregidos en el periodo en el que se cometieron. Puede ser necesario aplicar este tratamiento contable en países donde los estados financieros tienen que incluir información comparativa, que coincida con los estados presentados en periodos anteriores.
- 47. **La entidad debe revelar información sobre los extremos siguientes:**
  - (a) **la naturaleza del error fundamental;**
  - (b) **el importe de la corrección incluida en cada uno de los periodos para los cuales se presenta información adicional, así como el importe relativo a los periodos previos a aquellos que comprende dicha información adicional; si fuera imposible revelar tal información adicional, este hecho debe ser puesto asimismo de manifiesto; y**
  - (c) **el importe de cualquier corrección reconocida en el resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo corriente.**

### **Cambios en las políticas contables**

- 48. Los usuarios necesitan poder comparar los estados financieros de la entidad durante un intervalo de tiempo que sea suficiente para poder identificar tendencias en su situación financiera, actividad y flujos de efectivo. Por ello, normalmente se adoptarán las mismas políticas contables en los sucesivos periodos.
- 49. **La selección y aplicación de políticas contables se aborda en la NICSP 1. El cambio de un método contable a otro constituye un cambio en la política contable.**

50. **Un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o valoración de una transacción o hecho, dentro de la aplicación de un mismo método contable, se considera como un cambio en la política contable.**
51. **Deberá procederse a cambiar una política contable sólo cuando sea obligatorio por norma estatutaria (incluyendo un mandato legal), porque lo haya establecido un organismo regulador, o cuando el cambio de lugar a una información más apropiada o fiable sobre la situación financiera, resultado o flujos de efectivo de la entidad.**
52. Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:
- (a) la adopción de una política contable para tratar sucesos o transacciones, que difieren sustancialmente de los que han sido contabilizados previamente; y
  - (b) la adopción de una nueva política contable para sucesos o transacciones que no han ocurrido anteriormente, o que, de ocurrir, no fueron significativas.
53. La adopción inicial de una política para registrar los activos por sus valores revaluados, constituye un cambio de política contable. Sin embargo, cuando otra norma contable adecuada establezca los requisitos para el tratamiento de las revaluaciones en relación con una clase específica de activos, como son las propiedades, planta y equipo, tal cambio debe ser tratado de conformidad con dicha norma.
54. Un cambio en las políticas contables se puede aplicar retroactiva o prospectivamente de acuerdo con las exigencias de esta Norma. La aplicación retroactiva consiste en aplicar la nueva política contable a los sucesos y transacciones como si se hubiese estado usando siempre. Por tanto, la política se aplica a los sucesos y transacciones desde la misma fecha en que se originaron las partidas (o rubros) correspondientes. La aplicación prospectiva consiste en aplicar la nueva política a los sucesos y transacciones que ocurran tras la fecha del cambio. No se llevan a cabo ajustes ni en los saldos de apertura de los resultados netos (ahorro o desahorro) retenidos, ni en los resultados netos (ahorro o desahorro) del periodo corriente, porque ninguno de los saldos existentes es recalculado. Sin embargo, la nueva política es de aplicación a los movimientos de las partidas (o rubros) desde la fecha del cambio. Por ejemplo, una entidad puede decidir cambiar su política contable respecto a los costos por intereses y capitalizarlos, de conformidad con el tratamiento alternativo permitido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 5 *Costos por Intereses*. Si se estuviese realizando una aplicación prospectiva, la nueva política sólo sería de aplicación a costos por intereses incurridos tras la fecha de cambio en la política contable.

### **Adopción de una norma internacional de contabilidad del sector público**

55. **Un cambio en las políticas contables, que se hace para adoptar una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, debe ser tratado de acuerdo con las disposiciones transitorias que contenga la propia Norma. En ausencia de tales disposiciones transitorias, el cambio debe contabilizarse de acuerdo con el tratamiento de referencia descrito en los párrafos 59, 60, 63 y 64, o bien según el tratamiento alternativo permitido en los párrafos 65, 67 y 68.**
56. Las disposiciones transitorias de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público pueden exigir una aplicación retroactiva o prospectiva del correspondiente cambio de política contable.
57. La NICSP 1 establece los principios que deben aplicarse en la selección y aplicación de las políticas contables.
58. En el caso de que una entidad no haya adoptado una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público nueva que, habiendo sido publicada todavía no tiene vigencia, se aconseja a la citada entidad que proceda a revelar información respecto a la naturaleza del futuro cambio en el criterio contable correspondiente, junto con el efecto que tal cambio tendrá, presumiblemente, en el resultado neto (ahorro o desahorro), , en la situación financiera y/o en el aumento/(disminución) neto en el efectivo y equivalentes de efectivo, según proceda.

### **Otros Cambios en las políticas contables - tratamiento de referencia**

59. **Todos los cambios en políticas contables deben ser aplicados retroactivamente, a menos que los importes de cualesquiera ajustes resultantes, relacionados con periodos previos, no puedan ser determinados razonablemente.**
60. **Los ajustes resultantes deben ser tratados como modificaciones de los saldos iniciales de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados. La información comparativa deberá ser reexpresada, salvo que no sea factible hacerlo.**
61. Los estados financieros, incluyendo la información relativa a periodos anteriores, se presentan como si la nueva política contable se hubiera estado usando siempre. Por tanto, se corrige la información comparativa para reflejar el efecto de la nueva política adoptada. El importe del ajuste relativo a los periodos anteriores a aquellos cuyas cifras se contienen en los estados financieros presentados, se ajustará contra el saldo inicial de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados del primer periodo del que se presenta información comparativa. Cualquier otro tipo de información que se incluya

respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto asimismo de ajuste.

62. La corrección de la información comparativa no necesariamente da lugar a una modificación de los estados financieros que han sido aprobados por el respectivo organismo gubernamental, o registrados o depositados ante las autoridades con poder regulador. No obstante, las leyes nacionales pueden exigir que tales estados financieros sean objeto de corrección formal.
63. **El cambio en las políticas contables debe ser aplicado prospectivamente, cuando el importe de los ajustes de los saldos iniciales, exigido en el párrafo 60, no pueda ser razonablemente determinado.**
64. **Cuando un cambio en las políticas contables tiene un efecto importante sobre el periodo corriente y sobre cualquier otro anterior del que se informa en los estados financieros, o puede tener un efecto importante sobre periodos posteriores, la entidad debe revelar información sobre los siguientes extremos:**
  - (a) las razones para haber hecho el cambio;
  - (b) el importe que ha alcanzado la corrección en el periodo corriente y en cada uno de los precedentes sobre los que se informe;
  - (c) el importe de la corrección relativa a periodos anteriores a los que se incluyen como información comparativa; y
  - (d) el hecho de que la información comparativa ha sido corregida, o bien una declaración sobre la imposibilidad de hacerlo.

#### **Otros cambios en las políticas contables - tratamiento alternativo permitido**

65. **Todos los cambios en políticas contables deben ser aplicados retroactivamente, a menos que los importes de cualesquiera ajustes resultantes, relacionados con periodos previos, no puedan ser determinadas razonablemente. Cualquier tipo de ajuste debe ser incluido como componente del resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo corriente. La información comparativa debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del periodo precedente. Debe, además, presentarse aparte información adicional corregida, preparada de acuerdo con lo establecido en el párrafo 60, a menos que sea imposible obtenerla.**
66. Los ajustes resultantes de un cambio en la política contable se incluyen en la determinación del resultado neto (ahorro o desahorro) del ejercicio. Sin embargo, información comparativa adicional suele presentarse en columnas separadas, con el fin de mostrar el resultado neto (ahorro o desahorro) neto y la situación financiera del ejercicio corriente y de los ejercicios anteriores

presentados, como si la nueva política contable se hubiera aplicado siempre. La aplicación de este tratamiento contable puede ser necesaria en países en que se requiere que los estados financieros incluyan información comparativa que concuerde con los estados financieros presentados en ejercicios anteriores

67. **Un cambio en las políticas contables debe ser aplicado prospectivamente cuando el importe del ajuste de los resultados netos (ahorro o desahorro) del periodo corriente, según se establece en el párrafo 65, no pueda ser determinado razonablemente.**
68. **Cuando un cambio en las políticas contables tenga un efecto importante sobre el periodo corriente y sobre cualquier otro anterior del que se informa en los estados financieros, o puede tener un efecto importante sobre periodos posteriores, la entidad debe revelar información sobre los siguientes extremos:**
  - (a) **las razones de haber hecho el cambio;**
  - (b) **el importe de la corrección que se ha reconocido en el resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo corriente; y**
  - (c) **el importe de la corrección incluida en cada uno de los periodos para los cuales se presenta información adicional separada, así como el importe relativo a los periodos previos a aquellos que comprende dicha información adicional; si fuera imposible presentar esta información adicional, tal hecho debe ser asimismo objeto de revelación.**

### **Fecha de vigencia**

69. **La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de Julio del 2001. Se aconseja anticipar su aplicación.**
70. Cuando, una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera, conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en fecha posterior a la entrada en vigencia de la presente Norma, ésta se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de ella.

## Apéndice

*Este Apéndice no forma parte de la Norma, es meramente ilustrativo acerca de la aplicación de las reglas contenidas en la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado. En el mismo se suministran extractos de los estados financieros con el fin de mostrar el efecto que producen en ellos las transacciones descritas en el presente Apéndice. Los mencionados extractos no cumplen necesariamente con todas las exigencias de presentación e información a revelar de otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.*

### Partidas (o rubros) extraordinarias

Los ejemplos mostrados más adelante tienen como objetivo ilustrar la revelación de las partidas (o rubros) extraordinarias en el estado de rendimiento financiero. De la revelación de las partidas (o rubros) extraordinarias en el estado de flujos de efectivo se ocupa la NICSP 2. La clasificación de un hecho o transacción como extraordinaria, depende de la naturaleza del hecho o transacción y de la entidad. Hechos o transacciones que para una entidad podrían ser una partida extraordinaria, para otra, sin embargo, podrían no serlo. Particularmente, pocos hechos pueden ser considerados como extraordinarios a nivel del gobierno en su conjunto.

### ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO – EXTRACTO DEL ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
Resultado neto (Ahorro) de las actividades ordinarias	7.900	8.400
Partida extraordinaria – pérdida por destrucción de una estación de radio-transmisión en el extranjero (Nota 1)		- (3.150)
Resultado neto (ahorro o desahorro) del ejercicio	<u>7.900</u>	<u>5.250</u>

### Extracto de las notas a los estados financieros

- El 1 de Octubre del 20X1, la estación de radio transmisión en el extranjero de la entidad fue destruida por un terremoto. Los resultados de esta operación habían sido anteriormente presentados en el segmento "Radio transmisión." La pérdida producida por el terremoto ha sido registrada como partida extraordinaria, debido a que los terremotos son poco comunes en esta región. La pérdida resultante del terremoto es igual al importe contable de los activos y pasivos de la operación en la fecha del terremoto. Los ingresos ordinarios/recursos reconocidos correspondientes a esta operación, desde el 1 de Enero del 20X1 hasta el 1 de Octubre del 20X1, sumaron 10,000 y el resultado neto (ahorro) ascendió a 2,000.

### Errores fundamentales

Durante el 20X2 la entidad descubrió que el ingreso ordinario/recurso por impuesto sobre la renta era incorrecto. El impuesto sobre la renta por 6.500, que debería haber sido reconocido en 20X1, fue omitido indebidamente en dicho año y reconocido como ingreso ordinario/recurso en 20X2.

Los registros contables de la entidad para el 20X2 muestran ingresos fiscales por 60.000 (incluyendo el ingreso ordinario/recurso por impuesto sobre la renta por 6.500 que debería haber sido reconocido en 20X1) y gastos por 86.500.

En el 20X1 la entidad presentó las siguientes cifras:

Ingresos ordinarios/recursos por impuestos	34.000
Ingresos ordinarios/recursos por servicios suministrados	3.000
Otros ingresos ordinarios/recursos de operación	<u>30.000</u>
Total ingresos ordinarios/recursos	67.000
Gastos	<u>(60.000)</u>
Resultado neto (ahorro o desahorro)	<u>7.000</u>

### ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - EXTRACTO DEL ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO (elaborado conforme al tratamiento de referencia)

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(corregido)</u>
Ingresos ordinarios/recursos por impuestos	53.500	40.500
Ingresos ordinarios/recursos por servicios suministrados	4.000	3.000
Otros ingresos ordinarios/recursos de operación	40.000	30.000
Total ingresos ordinarios/recursos	<u>97.500</u>	<u>73.500</u>
Gastos	<u>(86.500)</u>	<u>(60.000)</u>
Resultado neto (ahorro o desahorro)	<u>11.000</u>	<u>13.500</u>

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE CAMBIOS EN EL  
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO NETO (elaborado conforme al tratamiento  
de referencia)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> (corregido)
Resultados netos (Ahorro) acumulados iniciales, según la Información previa	17.000	10.000
Corrección del error fundamental (Nota 1)	6.500	-
Resultados netos (Ahorro) acumulados iniciales corregidos	23.500	10.000
Resultado neto (ahorro o desahorro)	11.000	13.500
Resultados netos (Ahorro) acumulados de cierre	34.500	23.500

**Extracto de las Notas a los Estados Financieros**

- El ingreso tributario por 6.500 fue omitido indebidamente en los estados financieros del 20X1. Los estados financieros del 20X1 han sido reexpresados para corregir el error.

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - EXTRACTO DEL ESTADO DE  
RENDIMIENTO FINANCIERO (elaborado conforme al tratamiento  
alternativo permitido)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Adicional</u> <u>20X2</u> (corregido)	<u>20X1</u> (corregido)
Ingresos ordinarios/ recursos por impuestos (Nota 1)	60.000	34.000	53.500	40.500
Ingresos ordinarios/ recursos por servicios suministrados	4.000	3.000	4.000	3.000
Otros ingresos ordinarios/recursos de operación	40.000	30.000	40.000	30.000
Total ingresos ordinarios/recursos	104.000	67.000	97.500	73.500
Gastos	(86.500)	(60.000)	(86.500)	(60.000)
Resultados netos (Ahorro)	17.500	7.000	11.000	13.500



**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE CAMBIOS EN EL  
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO NETO (elaborado conforme al tratamiento  
alternativo permitido)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Adicional</u>	
			<u>20X2</u> <u>(corregido)</u>	<u>20X1</u> <u>(corregido)</u>
Resultados netos (Ahorro) acumulados iniciales, según la información previa	17.000	10.000	17.000	10.000
Resultados netos (Ahorro) acumulados iniciales corregidos	–	–	6.500	–
Superávit acumulados iniciales corregidos	17.000	10.000	23.500	10.000
Resultados netos (Ahorro)	17.500	7.000	11.000	13.500
Resultados netos (Ahorro) acumulados de cierre	34.500	17.000	34.500	23.500

**Extracto de las Notas a los Estados Financieros**

- El ingreso/recurso tributario de 6.500 fue omitido incorrectamente en los estados financieros del 20X1. La información adicional del 20X2 y 20X1 se presenta como si el error hubiera sido corregido en el 20X1.

**Cambios en las Políticas Contables**

Durante el 20X2 la entidad cambió de política contable para el tratamiento de los costos por intereses que son directamente atribuibles a la adquisición de una central hidroeléctrica en fase de construcción. En ejercicios anteriores, la entidad había capitalizado dichos costos de conformidad con el tratamiento alternativo permitido por la NICSP 5. La entidad ha decidido cargar a resultados, en lugar de capitalizar, tales costos, para cumplir con el tratamiento de referencia fijado en la mencionada NICSP 5.

La entidad capitalizó 2.600 de costos por intereses en 20X1 y 5.200 en los ejercicios anteriores al 20X1. Todos los costos por intereses incurridos en periodos anteriores, con motivo de la construcción de la central hidroeléctrica, fueron capitalizados.

RESULTADO NETO (AHORRO O DESAHORRO) DEL PERIODO, ERRORES  
FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES

Los registros contables del 20X2 muestran que el resultado neto (ahorro) de las actividades de operación antes de intereses, asciende a 30,000; y el costo por intereses asciende a 3,000 (sólo para 20X2).

En 20X1 la entidad presentó las siguientes cifras:

resultados netos (ahorro) de las actividades de operación antes de intereses	18.000
Costos por intereses	-
Resultados netos (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias	18.000

En el 20X1 los resultados netos (ahorro) acumulados iniciales ascendieron a 20,000 y los resultados netos (ahorro) acumulados al cierre a 38,000.

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - EXTRACTO DEL ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO (elaborado conforme al tratamiento de referencia)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(corregido)</u>
resultados netos (ahorro) de las actividades de operación antes de intereses	30.000	18.000
Costos por intereses	(3.000)	(2.600)
Resultados netos (ahorro o desahorro) proveniente de las actividades ordinarias	27.000	15.400

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - EXTRACTO DEL ESTADO DE CAMBIOS EN LOS ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO NETO (elaborado conforme al tratamiento de referencia)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u> <u>(corregido)</u>
resultados netos (ahorro) acumulados iniciales, según la información previa	38.000	20.000
Cambio en el criterio contable relacionado con la capitalización de intereses (Nota 1)	(7.800)	(5.200)
<b>resultados netos (ahorro) acumulados iniciales reexpresados</b>	<b>30.200</b>	<b>14.800</b>
Resultados netos (ahorro o desahorro)	27.000	15.400
resultados netos (ahorro) acumulados finales	57.200	30.200

**Extracto de las Notas a los Estados Financieros**

4. Durante el 20X2 la entidad ha cambiado de política contable respecto al tratamiento de los costos por intereses relacionados con la central hidroeléctrica en construcción para su posterior uso. A fin de cumplir con el tratamiento de referencia de la NICSP 5, la entidad ha pasado a considerar tales costos como gastos del periodo, abandonando su capitalización. Este cambio en las políticas contables ha sido adoptado y registrado retroactivamente. La información comparativa referente a 20X1 ha sido corregida, de manera que cumple con el nuevo criterio adoptado. El efecto del cambio es un aumento en el costo por intereses de 3.000 (20X2) y 2.600 (20X1). Los superávit acumulados iniciales para el 20X1 se han reducido en 5.200, que es el montante del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores a 20X1.

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - EXTRACTO DEL ESTADO DE RENDIMIENTO FINANCIERO (elaborado conforme al tratamiento alternativo permitido)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Adicional</u>	
			<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(corregido)</u>	<u>(corregido)</u>
resultados netos (ahorro) de las actividades de operación antes de intereses	30.000	18.000	30.000	18.000
Costo por intereses	(3.000)	-	(3.000)	(2.600)
Efecto acumulativo del cambio en la política contable	(7.800)	-	-	-
Resultados netos (ahorro o desahorro)	19.200	18.000	27.000	15.400

**ENTIDAD DEL SECTOR PÚBLICO - ESTADO DE CAMBIOS EN EL  
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO NETO (elaborado conforme al tratamiento  
alternativo permitido)**

	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>	<u>Adicional</u>	
			<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
			<u>(corregido)</u>	<u>(corregido)</u>
resultados netos (ahorro) acumulados iniciales, según información previa	38.000	20.000	38.000	20.000
Cambio en el criterio contable relacionado con la capitalización de intereses (Nota 1)	-	-	(7.800)	(5.200)
resultados netos (ahorro) acumulados iniciales reexpresados	38.000	20.000	30.200	14.800
Resultados netos (ahorro o desahorro)	19.200	18.000	27.000	15.400
resultados netos (ahorro) acumulados finales	57.200	38.000	57.200	30.200

**Extracto de las Notas a los Estados Financieros**

64. Se ha realizado, en 20X2, una corrección en el estado de rendimiento financiero, por importe de 7.800, respondiendo al cambio de política respecto al tratamiento de los costos por intereses de la central hidroeléctrica en construcción, para su posterior uso. Con el fin de cumplir el tratamiento de referencia de la NICSP 5, la entidad ahora carga a resultados, y por tanto no capitaliza, tales costos. Este cambio en las políticas contables ha sido adoptado y contabilizado retroactivamente. Se presenta información adicional reexpresada, la cual asume que la nueva política siempre ha estado en vigencia. Los resultados netos (ahorro) acumulados iniciales presentados en la información adicional de 20X1 han sido reducidos en 5,200, que es el importe de los ajustes correspondientes a los ejercicios anteriores a 20X1.

### Comparación con la NIC 8

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3 Resultado neto (Ahorro o desahorro) del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Las principales diferencias entre la NICSP 3 y la NIC 8 son las siguientes:

- La NICSP 3 incluye un comentario adicional al de la NIC 8 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 3 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 8. Los ejemplos más significativos en la NICSP 3 son los términos “entidad,” o “ingreso ordinario/recurso,” “estado de rendimiento financiero,” “estado de situación financiera,” y “activos netos/patrimonio neto.” Los términos equivalentes en la NIC 8 son “empresa,” “ingreso,” “estado o cuenta de pérdidas y ganancias,” “balance” y “patrimonio neto.”
- La NICSP 3 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 8 (párrafo 6).
- La NICSP 3 da una definición de *partidas (o rubros) extraordinarias* diferente a la que da la NIC 8. La NICSP 3 contiene un requisito específico que señala que las partidas (o rubros) extraordinarias deben estar fuera del control o influencia de la entidad (párrafo 6).