

CONTABILIZACION DE CAMBIOS EN POLITICAS CONTABLES Y ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCION DE ERRORES.

Según lo establecen diferentes enfoques en el área de las ciencias administrativas, el diseño e implementación efectiva de un sistema de información contable, es uno de los principales componentes de la estructura de control interno que toda entidad debe poseer, a efecto de poder asegurar el cumplimiento efectivo de sus metas y objetivos organizacionales. Asimismo, el eje central de todo sistema de información contable, está representado por los mecanismos que una entidad define para la escogencia, aplicación y eventual modificación, tanto de sus políticas, como de las estimaciones contables que se derivan de éstas, así como de los criterios técnicos para el registro de las correcciones de eventuales errores que puedan presentarse en la formulación de sus estados financieros.

Es a partir de lo establecido en el párrafo anterior, como el presente capítulo tiene como propósito principal, el orientar al lector acerca de los criterios técnicos que este debe seguir para contabilizar tanto los cambios en políticas como en estimaciones contables, así como para corregir eventuales errores en la elaboración de sus estados financieros, todo lo anterior de acuerdo con los criterios técnicos esbozados en la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Marco conceptual

Con el fin de lograr una homologación de los principales conceptos desarrollados en el presente capítulo y, por ende, de conseguir una mejor comprensión de ellos por parte del lector, a continuación procederemos al desarrollo conceptual de los siguientes términos contables.

Políticas contables

En el contexto de la normativa internacional de contabilidad, las políticas contables, representan los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos, que una entidad ha adoptado para la elaboración y presentación de su información financiera. Particularmente en Latinoamérica, al igual que en la mayoría de países a nivel mundial, la administración de todas las entidades y organizaciones, está en la obligación técnica de seleccionar y aplicar políticas contables, las cuales estén en concordancia con los criterios de registro, valuación, presentación y revelación contenidos en las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF). Es así como resulta clara la existencia de una importante conexión entre las citadas normas, las cuales representan los criterios y postulados contables de carácter general y las políticas contables, las cuales comprenden aquellos criterios específicos que la administración de una entidad ha seleccionado para contabilizar los efectos financieros y económicos de las transacciones que esta realiza.

Las políticas contables se caracterizan por ser estándares o criterios de contabilización de naturaleza dinámica, los cuales evolucionan en concordancia con los cambios que las entidades y organizaciones experimentan producto de los acontecimientos derivados de su entorno y / o de las variantes que surgen de la evolución de sus propias operaciones, razón por la cual es relativamente frecuente que dichas entidades y organizaciones se vean en la obligación de modificar los criterios contables y bases de medición utilizados para el registro, valuación, presentación y revelación de ciertas partidas, saldos o transacciones. A manera de ejemplo, resulta ilustrativo relatar cómo en el pasado reciente muchas empresas se han visto en la obligación de modificar algunas de sus principales políticas contables, producto de cambios en los criterios técnicos establecidos por las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF). Para tal efecto analizaremos el caso de las fórmulas de costo de inventarios, las cuales se encuentran normadas por la NIC 2, *Inventarios*. Anteriormente, dicha norma contable permitía que una empresa eligiera como fórmula para el costo de sus inventarios entre 1) primero en entrar y primero

salir (PEPS), 2) costo promedio ponderado y 3) último en entrar y primero en salir (UEPS); sin embargo, a partir del año 2005, la citada *Norma Internacional de Contabilidad* eliminó la opción de que las empresas utilizaran el último en entrar y primero en salir (UEPS) como fórmula para la determinación del valor de sus inventarios. Ante esta situación todas las entidades que utilizaban la metodología (UEPS) se vieron en la obligación técnica de contabilizar un cambio en sus políticas contables y por ende de modificar la fórmula utilizada para la valoración de sus existencias.

Estimaciones contables

A diferencia de las políticas contables, las cuales fueron definidas como estándares o criterios, las estimaciones contables se caracterizan por representar cálculos aritméticos o proyecciones financieras, que se derivan de la aplicación de una o varias políticas contables. Fundamentalmente, las estimaciones contables buscan contabilizar sucesos que tienen algún nivel importante de incertidumbre y que de una u otra manera pretenden reflejar o valorar adecuadamente los saldos o transacciones asociadas con algunas partidas presentadas dentro del balance general. Es así como dada su naturaleza, el establecimiento de estimaciones contables por parte de la administración de una entidad la obliga a definir una serie de hipótesis y suposiciones, que usualmente son formuladas bajo condiciones inciertas. Entre los ejemplos típicos de estimaciones, podemos citar el caso de la estimación para incobrables, la cual tiene por objeto cuantificar el monto que la gerencia de una entidad espera o supone, no podrá ser recuperado de su cartera de cuentas por cobrar. Al igual que esta estimación, existen otras de características similares, tales como la estimación para inventarios obsoletos o con lento movimiento, la depreciación de los activos de propiedad, planta y equipo, la amortización de los activos de carácter intangible y la estimación del deterioro del valor sufrido por los activos, la cual representa una de las principales novedades introducidas por las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF).

Errores

Desde el punto de vista técnico, la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, establece que los errores son omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad para uno o más períodos anteriores, los cuales usualmente se derivan de existencia de errores aritméticos, de errores en la aplicación de políticas contables, de la inadvertencia o mala interpretación de los hechos, así como de la ocurrencia de fraudes.

Es así como los errores fundamentalmente se derivan tanto de situaciones que implican la omisión de cifras y / o revelaciones a nivel del cuerpo de los estados financieros o de sus correspondientes notas, como también de la presentación de cifras o revelaciones erróneas dentro de los estados financieros de una entidad. Usualmente los errores se catalogan como tales, cuando cumplen con las características de ser de importancia relativa y, por ende, por afectar las decisiones económicas de los usuarios de la información financiera, y de proceder de uno o más períodos anteriores. Es decir, que los períodos anuales en los cuales hoy identificamos la existencia de un error ya fueron contablemente cerrados y liquidados.

Las políticas contables su naturaleza y metodología para la contabilización de sus cambios

A continuación se detallan los criterios técnicos que toda entidad debe seguir a efecto de poder llevar a cabo una adecuada selección de las políticas y bases de medición contables que esta utilizará para la formulación de sus estados financieros, de acuerdo con los criterios de registro, valuación, presentación y revelación establecidos por las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF). Asimismo, se detallan los criterios que toda empresa debe seguir en caso de que, por alguna razón de índole técnico u operativo, esta se vea en la necesidad u obligación de modificar las políticas y bases de medición contable, originalmente adoptadas.

Selección y aplicación de políticas contables

De acuerdo con lo que la normativa internacional de contabilidad establece, toda entidad hará la selección de las políticas y bases de medición contables que serán utilizadas tanto para la medición inicial y posterior como para la presentación y revelación de las transacciones y eventos que afectan a sus estados financieros.

Es usual que en la mayoría de los casos, los tratamientos contables para una transacción o evento económico estén prescritos por alguna norma internacional de información financiera, y que por lo tanto la tarea que la administración de toda empresa deba llevar a cabo, consista únicamente en realizar el análisis técnico de los citados tratamientos contables, esto con el fin de seleccionar e implementar las políticas y bases de medición que se adapten de mejor forma a la naturaleza, características y giro de negocio de la entidad en cuestión. Sin embargo, en casos excepcionales, las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF), contemplan la posibilidad de que algunos tipos de transacciones y eventos económicos, no cuenten con tratamientos contables debidamente prescritos por dicho cuerpo normativo, razón por la cual la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* establece que es la gerencia de cada entidad la responsable de utilizar el juicio profesional y de desarrollar y aplicar efectivamente una política y/o base de medición contable acorde con las circunstancias, características y giro de negocio de esta. Desde esta perspectiva, la citada norma contable establece los lineamientos que la gerencia de toda empresa deberá seguir cuando formule políticas y bases de medición contables. Es así como dichos criterios de contabilización, deben caracterizarse por 1) ser relevantes para satisfacer las necesidades en lo relativo a la toma de decisiones que realizan los usuarios de la información financiera, y 2) ser fiables en el sentido que los estados financieros presenten en forma fidedigna la situación financiera, el desempeño y los flujos de efectivo de la entidad, de manera tal que esas políticas y bases de medición contable, reflejen en gran medida la esencia económica de las transacciones y otros eventos y no simplemente su forma legal; que sean neutrales, es decir, que estén libres de prejuicios y sesgos; que sean prudentes y que permitan que los estados financieros estén completos en todos sus extremos significativos.

Además de cumplir con las características y requerimientos técnicos antes descritos, la NIC 8 establece la necesidad de que todas las políticas y bases de medición contable seleccionadas por la entidad, sean aplicadas por esta, en forma consistente y uniforme a lo largo de los diferentes períodos contables; es decir, que técnicamente no hay razones, salvo las que más adelante apuntaremos, para poder justificar la existencia de cambios en los estándares de contabilización aplicados por una empresa.

Cambios en las políticas contables

Razones para efectuar cambios en las políticas contables

Como se hizo mención en el apartado anterior, la normativa contable establece que una entidad no debe modificar sus políticas y/o bases de medición contable, salvo en situaciones catalogadas como excepcionales. Es así como la NIC 8, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* establece como situaciones de este tipo, únicamente las dos que a continuación se detallan:

- *Cuando el cambio en una política y/o base de medición contable es requerido por una Norma Internacional de Información Financiera (NIIF):* un entorno cada vez más dinámico y cambiante, hace que resulte muy usual el que la normativa internacional de contabilidad evolucione y por ende, el que continuamente se den modificaciones en los criterios de registro, valuación, presentación y revelación vigentes. Bajo estas circunstancias, resulta lógico suponer que ante un cambio en los postulados generales de la teoría contable, toda entidad se vea en la obligación de modificar las reglas y postulados específicos que esta utiliza para la formulación de sus estados financieros. En este caso, el cambio en la fórmula de costo de los inventarios descrito en la sección del marco conceptual del presente capítulo, es un ejemplo representativo de un cambio en una política contable generado por un cambio en una Norma Internacional de Información Financiera (NIIF).
- *Cuando el cambio en una política y/o base de medición contable suministra información financiera más fiable y relevante:* desde el punto de normativa internacional de contabilidad, los cambios en políticas y/o bases de medición contable que se basan en esta justificación, suelen ser menos frecuentes y mucho más difíciles de demostrar técnicamente. Lo anterior en vista de que resulta bastante subjetivo el establecer cuál de dos o más tratamientos contables alternativos permite la obtención de información financiera más fiable y relevante. Sin embargo, existen algunas situaciones en las cuales un cambio en un criterio de contabilización puede mejorar sustancialmente la presentación de la posición financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de una entidad, tal es el caso de una empresa cuyo giro de negocio sufre cambios de importancia relativa derivados ya sea de la discontinuación de una o varias líneas de negocio o por el contrario por la diversificación generada por la apertura de nuevos segmentos de negocio.

Contabilización de cambios en las políticas contables

En lo referente a los criterios técnicos que la normativa internacional establece para el registro de los cambios en políticas y bases de medición contable, se destaca el hecho de que dichos cambios tienen efectos de carácter retrospectivo sobre la información financiera que una entidad presenta; es decir, que cambios de esta naturaleza implican el reconocimiento de una nueva política o base de medición contable en los estados financieros de una empresa, como si dicha política o base de medición contable se hubiese aplicado siempre. Asimismo, a nivel contable los efectos retrospectivos derivados de la adopción de una política o base de medición contable deben ser reconocidos en los estados financieros de una entidad por medio de un débito o un crédito (según corresponda) al saldo inicial de utilidades acumuladas del período en el cual la citada entidad lleva a cabo el cambio en cuestión. Desde esta perspectiva, y siguiendo con el ejemplo del cambio de política contable derivado de la decisión de una entidad de sustituir del método último en entrar, primero en salir (UEPS) por el método primero en entrar, primero en salir (PEPS) como fórmula de costeo para determinar el valor de sus inventarios, resulta de importancia establecer que dicha entidad deberá, en primer término, cuantificar por ambos métodos de costeo el valor de sus inventarios existentes a la fecha del cambio, para luego, establecer la diferencia acumulada entre ambas fórmulas de costeo. La diferencia resultante del procedimiento antes descrito, se reconocerá en los estados financieros de la entidad, aplicando un débito o crédito al saldo inicial de utilidades acumuladas correspondiente al período contable en el cual la administración tomó la determinación de modificar su política contable de valuación de inventarios.

Tal y como se mencionó en el párrafo anterior, la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, parte de la suposición de que una entidad siempre estará en capacidad de cuantificar y, por ende, de reconocer en sus estados financieros, el efecto retrospectivo de un cambio en una política o base de medición contable; sin embargo, dicha norma contable reconoce también, la posibilidad de que por excepción, a una entidad no le sea factible el determinar ese monto. Cuando esto sucede, la entidad debe declarar en una nota a los estados financieros el hecho de que resulta impracticable el determinar el efecto retrospectivo derivado por un cambio en una política o base de medición contable, y por ende debe aplicar dicho cambio solo en forma prospectiva, lo cual equivale a decir que los estados financieros se verán afectados por dicho cambio solo en el período actual y períodos futuros.

Revelaciones derivadas de los cambios en políticas y bases de medición contables

Todo cambio en una política o base de medición contable, además de tener un efecto sobre las cifras y presentación de los estados financieros generará, también, la presentación de una nota complementaria a estos. Esta nota a los estados financieros permitirá a la entidad revelar las razones técnicas que dan origen al cambio en una política o base de medición contable, además de hacer posible la cuantificación de los efectos financieros que ese cambio trae sobre la posición financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo de la entidad, así como sobre el saldo de utilidades acumuladas al inicio del período.

Las estimaciones contables sus características y metodología para la contabilización de sus cambios

Dada su naturaleza y características, las estimaciones contables reconocidas en los estados financieros de una entidad, son partidas que constantemente están sujetas a cambios. Es así como en la presente sección, se hará un esbozo de los criterios que una entidad debe seguir para el reconocimiento en sus estados financieros de los eventuales cambios que las estimaciones contables pueden sufrir a lo largo del tiempo.

Razones para efectuar cambios en las estimaciones contables

A diferencia de las políticas y bases de medición contable, las estimaciones contables, están sujetas a constantes cambios, lo anterior derivado de su naturaleza inherente; es decir, derivado del hecho de que las estimaciones contables, tal y como se ha mencionado anteriormente, se basan en suposiciones y juicios emitidos por la administración de una entidad, que con mucha frecuencia se ven afectados por cambios en las condiciones tanto internas de la entidad como del entorno en el que esta opera. Desde este punto de vista, es posible identificar tres razones por las cuales una entidad debe proceder al reconocimiento de cambios en sus estimaciones contables:

- El hecho de que las estimaciones contables usualmente son calculadas bajo condiciones de incertidumbre, razón por la cual la recepción de nueva información que permite la actualización de las suposiciones y juicios originalmente establecidos por la administración de una entidad genera, a su vez, la necesidad de modificar el monto de una estimación contable.
- En forma similar a la anterior, la acumulación de mayor experiencia por parte de la administración de una entidad, en lo relacionado con la formulación, cálculo y manejo de las estimaciones contables, es otra de las causas que trae consigo cambios en una estimación contable.

- La tercera razón por la cual una entidad contabiliza un cambio en una estimación contable está representada por los cambios que experimentan las circunstancias (internas o externas) en las cuales dicha estimación fue originalmente calculada. Para ilustrar este caso, supongamos que bajo condiciones económicas normales, una entidad establece que el 1% de estimación para cuentas incobrables resulta apropiado en tales circunstancias; sin embargo, supongamos que, al período siguiente, el país entra en crisis económica, situación que se refleja en un incremento sustancial en la morosidad de los clientes a los cuales se les otorga crédito. Bajo las nuevas circunstancias, la administración de la entidad debe evaluar el monto correspondiente a la estimación para incobrables y, probablemente, incrementar su cuantía.

Contabilización de los cambios en las estimaciones contables

De acuerdo con los tratamientos técnicos esbozados por la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, los efectos que un cambio en una estimación contable tiene sobre los estados financieros de

una entidad deben ser contabilizados como ingresos o gastos en el estado de resultados del período del cambio y períodos futuros, según corresponda, es decir, que los cambios en estimaciones contables solo tienen efectos de carácter prospectivo sobre los resultados de operación de una entidad. Como ejemplo, supongamos que una entidad decida cambiar las bases originalmente establecidas para el cálculo de la depreciación de su maquinaria y equipo, lo anterior a partir de nueva información que ha recibido con respecto a la vida útil de los citados activos. En este caso dicha entidad debe modificar las tasas de depreciación de la maquinaria y equipo en cuestión correspondientes al período del cambio y a los períodos subsecuentes, de manera tal que los cargos por depreciación registrados en períodos anteriores no serán por ninguna razón sujetos de modificación.

Revelaciones derivadas de los cambios en las estimaciones contables

En lo que se refiere a las revelaciones que toda entidad debe incluir en las notas a sus estados financieros cuando esta realiza cambios en sus estimaciones contables, resulta de importancia el señalar que dicha entidad debe hacer mención a la naturaleza del cambio y a las razones que lo motivan. Asimismo, debe revelar también los efectos financieros que el cambio en la estimación contable trae consigo sobre la utilidad o pérdida neta del ejercicio económico en el cual dicho cambio se lleva a cabo.

Los errores su origen y tratamiento contable para su corrección

Tal y como fueron definidos en la sección de marco conceptual, los errores se consideran inexactitudes u omisiones que son detectados dentro de los estados financieros correspondientes al período contable actual pero que, sin embargo, tuvieron su origen en períodos contables pasados cuyos registros contables ya fueron formalmente cerrados. Es así como la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, tiene por objetivo el prescribir los tratamientos técnicos para la corrección de errores partiendo del hecho de que dichos errores fueron previamente detectados y cuantificados por parte de la administración de la entidad.

Tratamiento contable para la corrección de errores

La contabilización de las correcciones de errores implica la reexpresión retroactiva de estos. Desde la perspectiva técnica, la reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de las partidas que componen de los estados financieros de una entidad, como si dichos errores, nunca hubiesen sido cometidos. En este caso en particular la normativa contable establece que toda corrección de errores, debe ser contabilizada directamente contra el saldo de utilidades acumuladas al inicio del período contable en el cual se detecta la existencia del error. Al igual que en el caso de las políticas y bases de medición contable, la normativa internacional de contabilidad, parte de la suposición de que la empresa está en capacidad de determinar en forma fiable los montos económicos derivados del error; sin embargo, ante la eventual imposibilidad de llevar a cabo tal determinación de carácter retrospectivo, la NIC 8 establece por excepción, la posibilidad de que una entidad corrija los errores detectados en sus estados financieros, desde la fecha más remota en que pueda determinarse con fiabilidad el monto del error.

Revelaciones asociadas con la corrección de errores

Una corrección de un error hará que una entidad esté en la obligación de revelar la causa que da origen a este, y, a su vez, de informar acerca de los montos a ajustar en los estados financieros de dicha entidad, correspondientes tanto para los períodos contables anteriores como al período contable actual.