

TRATAMIENTO DE CAMBIOS CONTABLES

INSTRUCCIÓN

1. Un cambio contable puede afectar significativamente tanto la presentación de la situación financiera como el resultado de operaciones del ejercicio en que se efectúa el cambio, así como la tendencia que muestran los estados financieros de ejercicios anteriores. Por estos motivos, dicho cambio debe ser reportado de manera tal que facilite el análisis y comprensión de los estados financieros.
2. Para efectos de este Boletín, el término "cambio contable" implica:
 - a) Cambio en un principio de contabilidad.
 - b) Cambio en una estimación contable.
 - c) Cambio en la entidad informante.

CAMBIO EN UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD

3 Un cambio en un principio de contabilidad resulta de la adopción de un principio de contabilidad generalmente aceptado diferente del que se estaba utilizando con anterioridad. El término "principios de contabilidad" comprende no sólo los principios y prácticas contables, sino también el método de aplicar los mismos.

4 Una característica de un cambio en un principio de contabilidad es que se está cambiando de un principio de contabilidad generalmente aceptado a otro también generalmente aceptado. Sin embargo, no constituye un cambio en un principio de contabilidad ni la adopción de un principio de contabilidad para registrar transacciones que ocurren por primera vez o que antes no eran significativas, ni la adopción o modificación de un principio de contabilidad requerido por transacciones que son en esencia claramente diferentes de las que ocurrieron anteriormente.

5 Los cambios en principios de contabilidad son numerosos y variados. Ellos incluyen, por ejemplo, un cambio en el método de valorizar las existencias, tal como pasar de un sistema de costo primo (el cual sólo incluye la materia prima y mano de obra directa) a un sistema de costos por absorción (el cual incluye además los gastos de fabricación); un cambio en el método de depreciación de los activos fijos adquiridos en años anteriores, tal como pasar del método de dígitos decrecientes al método lineal; un cambio en el método de registrar ciertos costos y gastos, tal como pasar de un sistema de diferimiento al registro de ellos como costos y gastos del ejercicio en que se incurren, etc.

CAMBIO EN UNA ESTIMACIÓN CONTABLE

6 La preparación de estados financieros requiere necesariamente la estimación de eventos futuros, tales como la vida útil restante de los activos fijos depreciables y el valor residual que

tendrán los mismos al término de su vida útil; ejercicios que se verán beneficiados en el futuro por un costo o gasto que ha sido diferido; riesgo de obsolescencia de las existencias; riesgo de pérdida en las cuentas de clientes de dudoso cobro; gastos que se incurrirán en el futuro a raíz de productos vendidos con garantía, etc. Como los eventos futuros no pueden ser estimados con precisión, es posible que sea necesario cambiar ciertas estimaciones posteriormente, a medida que ocurren nuevos eventos, se adquiere mayor experiencia o se obtiene información adicional.

7 Ciertos cambios en las estimaciones pueden originar a la vez un cambio en un principio de contabilidad. Por ejemplo, una empresa puede cambiar del sistema de diferir y amortizar ciertos costos al registro de ellos como gastos del ejercicio en que se incurren, pues el beneficio futuro que proporcionarán dichos costos se ha tornado dudoso. En este caso, un cambio en la estimación y en el principio de contabilidad son inseparables; no obstante, los cambios de este tipo deben ser tratados como un cambio en una estimación contable y no como un cambio en un principio de contabilidad, pues este último fue provocado por la revisión de estimaciones efectuadas anteriormente, en virtud de información adicional obtenida al respecto.

CAMBIO EN LA ENTIDAD INFORMANTE

8 Un cambio en la entidad informante tiene por efecto la presentación de estados financieros de una entidad diferente, como es el caso de presentar estados financieros consolidados o combinados en vez de

estados financieros individuales, eliminar y/o agregar determinadas subsidiarias del grupo de compañías que se presentan en forma consolidada, o cambiar las compañías que se incluyen en estados financieros combinados. La fusión de dos o más compañías origina también un cambio en la entidad informante.

OPINIÓN

CAMBIO EN UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD

9 Los principios de contabilidad generalmente aceptados deben en lo posible aplicarse de manera uniforme desde su adopción, pues esto facilita el análisis y comparación de los estados financieros entre los diferentes ejercicios. No obstante ello, si existen razones fundamentadas que justifican y hacen aconsejable la adopción de un principio de contabilidad alternativo de aceptación general, podrá realizarse dicho cambio, teniendo en consideración lo estipulado en los cinco párrafos siguientes.

La emisión de un Boletín Técnico del Colegio de Contadores que crea un nuevo principio de contabilidad, manifiesta su preferencia por un determinado principio de contabilidad o rechaza la aplicación de un principio de contabilidad específico, es soporte suficiente para justificar un cambio en un principio de contabilidad.

10 La naturaleza y justificación para un cambio en un principio de contabilidad y su efecto en la utilidad antes de ítems extraordinarios y en la utilidad neta del ejercicio en que se efectúa el cambio, deben ser claramente revelados en los estados financieros de dicho

ejercicio. La justificación del cambio debe explicar claramente por qué se considera preferible el nuevo principio de contabilidad adoptado.

11. Salvo que un Boletín Técnico del Colegio de Contadores que justifique un cambio en un principio de contabilidad requiera un tratamiento diferente, el efecto acumulado del cambio al inicio del ejercicio, calculado a base de la aplicación retroactiva del nuevo principio de contabilidad adoptado, debe ser reflejado y adecuadamente revelado en el resultado de operaciones del ejercicio en que se efectúa el cambio, a continuación de los ítems extraordinarios.
12. Los estados financieros de ejercicios anteriores que se presenten para efectos comparativos no deberán ser ajustados en forma retroactiva, excepto en aquellos casos que así sea requerido específicamente por un Boletín Técnico del Colegio de Contadores que justifique el cambio efectuado.

13 En aquellas ocasiones en que el efecto acumulado del cambio al inicio del ejercicio no pueda ser determinado, deberá revelarse exclusivamente el efecto del cambio en el resultado de operaciones del ejercicio y explicarse claramente en una nota a los estados financieros las razones por las cuales no fue posible determinar el efecto retroactivo de dicho cambio.

14 Si se modifica el método de aplicación de un principio de contabilidad exclusivamente para las transacciones efectuadas en el ejercicio, como sería el caso de cambiar el método de depreciación de los

bienes del activo fijo adquiridos en dicho ejercicio, sin cambiar el método de depreciación de similares bienes adquiridos en ejercicios anteriores, se debe revelar la naturaleza y el efecto de dicho cambio en el resultado de operaciones, pero no se debe calcular ningún efecto acumulado al inicio del ejercicio, pues no ha ocurrido un cambio en un principio de contabilidad, de acuerdo con lo estipulado en el párrafo 4 de este Boletín.

CAMBIO EN UNA ESTIMACIÓN CONTABLE

15 El efecto de un cambio en una estimación contable debe registrarse a contar del ejercicio en que se efectúa el cambio, sin corregirse retroactivamente los montos contabilizados en ejercicios anteriores.

16 Un cambio en una estimación contable que origine un cambio en un principio de contabilidad debe registrarse como un cambio en una estimación, pues el efecto acumulado del cambio en el principio de contabilidad no puede separarse del efecto presente y futuro que tendrá el cambio en la estimación contable. Si bien el cambio en el método de depreciación de los activos fijos puede en parte asemejarse a este tipo de cambios, es perfectamente posible separar el efecto del cambio en el principio de contabilidad del efecto del cambio en la estimación de años de vida útil restantes o valor residual de los bienes. Por lo tanto, un cambio en el método de depreciación de los bienes adquiridos en ejercicios anteriores debe tratarse como un cambio en un principio de contabilidad, mientras que un cambio en la vida útil de los bienes o en su valor residual debe ser tratado como un cambio en una estimación contable.

17 El efecto en el resultado de operaciones antes de ítems extraordinarios y en el resultado neto de operaciones debe ser revelado para cualquier cambio en una estimación contable que afecte ejercicios

futuros, como es el caso de un cambio en la vida útil estimada para los bienes del activo fijo o un cambio en las estimaciones actuariales efectuadas para determinar la provisión para indemnización por años de servicio al personal.

18 El efecto de un cambio en las estimaciones contables efectuadas en el curso normal de los negocios, como es el caso de la provisión para cuentas incobrables y la provisión para obsolescencia de existencias, no necesita ser revelado en los estados financieros, a menos que dicho efecto sea realmente significativo.

CAMBIO EN LA ENTIDAD INFORMANTE

19 La naturaleza y justificación para un cambio en la entidad informante y su efecto en el resultado antes de ítems extraordinarios y en el resultado neto del ejercicio en que se efectúa el cambio deben ser claramente revelados en los estados financieros de dicho ejercicio.

20 Los estados financieros de ejercicios anteriores que se presenten en forma comparativa deberán ser ajustados en forma retroactiva, a fin de presentar la información financiera correspondiente a la nueva entidad informante, salvo en el primer año de aplicación de las normas contenidas en el Boletín Técnico No 11 "Tratamiento Contable de las Inversiones Permanentes en Otras Empresas".