

# COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

## DECLARACION DEL COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Nº 3

### INFORME DE LOS RESULTADOS DE LAS OPERACIONES

#### INDICE DEL CONTENIDO

	Párrafos número
INTRODUCCION .....	1 - 4
APLICACION .....	5
UTILIDAD NETA Y TRATAMIENTO DE AJUSTES DE PERIODOS ANTERIORES	
DISCUSION	
General .....	6 - 7
DECLARACION	
Resumen .....	8-10
Criterios para la Determinación de los Ajustes de Periodos Anteriores .....	11-12
Revelación de Ajustes de Periodos Anteriores y Modificaciones de la Utilidad Neta Informada	13
Resúmenes Históricos de Datos Financieros .....	14
Transacciones de Capital .....	15
Estados de Utilidades .....	18

# Informe de los Resultados de las Operaciones

## INTRODUCCION

1. El Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, por medio de su Comité de Principios de Contabilidad revisa de vez en cuando la forma y contenido de los estados financieros con el fin de determinar de qué manera puede mejorarse su utilidad. Esta Declaración es el resultado de una revisión de la práctica actual en la presentación de los resultados de las operaciones de las empresas.
2. Esta Declaración: (a) concluye que la utilidad neta debe reflejar todas las partidas de ganancias y pérdidas reconocidas durante el periodo, excepto los ajustes de periodos anteriores; y que las partidas extraordinarias deben ser mostradas separadamente como un elemento de la utilidad neta del periodo; y (b) especifica los criterios a utilizarse en la determinación de cuáles partidas, si las hay, reconocidas durante el periodo corriente, deben ser consideradas ajustes de periodos anteriores y excluidas de la utilidad neta del periodo corriente.
3. Esta Declaración también especifica el método para tratar las partidas extraordinarias y los ajustes de periodos anteriores en estados comparativos para dos o más periodos; los hechos que deben ser revelados cuando los estados de utilidades previamente emitidos son modificados; y recomienda formas de presentación de información financiera que incluya partidas extraordinarias o esté afectada por ajustes de periodos anteriores, en resúmenes de tipo estadístico.
4. Por conveniencia, el término "utilidad neta" se utiliza aquí para hacer referencia tanto a la utilidad neta como a la pérdida neta.

## APLICACION

5. Esta Declaración es aplicable a los estados cuyo propósito es presentar los resultados de las operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

## UTILIDAD NETA Y TRATAMIENTO DE AJUSTES DE PERIODOS ANTERIORES

### DISCUSION

#### General

6. Las empresas han desarrollado una forma de presentación de los estados financieros periódicos, basándose en sus registros contables, para reflejar la posición financiera de la empresa en una fecha dada y los resultados financieros de sus actividades por un periodo o periodos dados. El estado de utilidades y el estado de utilidades no distribuidas (separados o combinados) se preparan para reflejar en un sentido amplio los "resultados de las operaciones".
7. El problema en la presentación de los resultados de las operaciones de una empresa para uno o más periodos, radica en el modo de tratar los ajustes de periodos anteriores. Esta Declaración también trata los distintos tipos de ajustes que deben ser considerados como propios de los resultados de las operaciones registradas en periodos anteriores y establece los criterios considerados por el Comité como prácticos y razonables para las pocas partidas que deben ser reconocidas como tales.

### DECLARACION

#### Resumen

8. El Comité ha considerado varios métodos para la presentación de los efectos de acontecimientos y transacciones extraordinarios y de periodos anteriores que se han registrado en las cuentas durante un periodo contable dado. El Comité ha decidido que la utilidad neta debe reflejar todas las partidas de ganancias y pérdidas reconocidas durante el periodo, con la única excepción de los ajustes de periodos anteriores abajo descritos. Sin embargo, las *partidas extraordinarias* deben ser segregadas de los resultados de las operaciones ordinarias y mostradas separadamente en el estado de utilidades, con indicación de su naturaleza y monto. Los criterios para determinar qué partidas son extraordinarias y su presentación adecuada se describen en la Declaración N° 4, párrafos 18 a 23.
9. Con respecto a los *ajustes de periodos anteriores*, el Comité ha decidido que estas partidas excepcionales que se relacionan directa y específicamente con las operaciones de un periodo o periodos anteriores, que son significativas y que cumplen los requisitos descritos en el párrafo 11 deben, en estados correspondientes a un solo periodo, ser reflejadas como ajustes del saldo

inicial de utilidades no distribuidas. Cuando se presentan estados comparativos, deben hacerse los ajustes correspondientes a las cantidades de utilidad neta (y sus componentes), y a los saldos de utilidades no distribuidas (así como también de los otros saldos afectados) para todos los periodos que comprenda dicho estado, para reflejar la aplicación retroactiva de los ajustes de periodos anteriores (véase párrafo 13 para la información que debe suministrarse sobre los ajustes de periodos anteriores).

10. El Comité ha decidido que lo arriba mencionado sobre la presentación de los resultados de las operaciones de las empresas, será la manera más útil y significativa de presentación financiera. Las principales ventajas son: (a) inclusión de todas las partidas correspondientes a operaciones relacionadas con el período corriente, con segregación y revelación de las partidas extraordinarias; (b) información de la utilidad operativa corriente, libre de distorsiones resultantes de partidas significativas relacionadas directamente con periodos anteriores; y (c) consideración retroactiva adecuada, en estados financieros comparativos, de ajustes significativos relacionados directamente con periodos anteriores. Al llegar a esta conclusión el Comité reconoce que este enfoque puede involucrar: (a) una revisión ocasional de la utilidad neta informada previamente en periodos anteriores para reflejar las partidas significativas posteriormente registradas y directamente relacionadas con aquella; (b) dificultad en la separación de las partidas extraordinarias y de las relacionadas con periodos anteriores; y (c) la posibilidad de que el lector pueda pasar por alto la información relacionada con ajustes a saldos de apertura de utilidades no distribuidas o de la utilidad neta de periodos anteriores.

#### **Criterios para la Determinación de los Ajustes de Periodos Anteriores**

11. Los ajustes relacionados con periodos anteriores —y por lo tanto excluidos en la determinación de la utilidad neta del periodo— están limitados a aquellos ajustes significativos que: (a) pueden ser identificados específicamente y relacionados directamente con las actividades de la empresa en periodos anteriores particulares; (b) no son atribuibles a acontecimientos económicos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros del periodo anterior; (c) dependen principalmente de determinaciones hechas por personas ajenas a la administración de la empresa; y (d) no fueron susceptibles de estimación razonable con anterioridad a tal determinación. Tales ajustes son raros en la contabilidad moderna. Ellos se refieren a acontecimientos o transacciones que tuvieron lugar en un periodo anterior, cuyos efectos contables no pudie-

ron determinarse con una seguridad razonable para ese entonces, principalmente por existir una gran incertidumbre en ese momento. La evidencia de tal incertidumbre se revelaría en los estados financieros del período pertinente, o en un período intermedio en aquellos casos en que la incertidumbre fuera aparente durante un período posterior. Además, se espera que en la mayoría de los casos, la opinión del auditor independiente en ese período anterior, debería haber contenido una salvedad debido a la incertidumbre en la determinación del efecto contable. Son ejemplos, los ajustes o reparos significativos no periódicos, de impuesto sobre la renta, de renegociaciones en trámite, o de ingresos de empresas de servicio público bajo el sistema de tarifas. La determinación de cantidades importantes que han resultado de litigios o reclamos similares, también pueden constituir ajustes de períodos anteriores.

12. El tratamiento de ajustes de períodos anteriores no debe aplicarse a las correcciones y ajustes normales y periódicos que son el resultado del uso de estimaciones inherentes al proceso contable. Por ejemplo, los cambios en la vida útil probable del activo fijo, afectan los importes calculados para depreciación, pero tales cambios deben considerarse expectativos en naturaleza y no como ajustes de períodos anteriores. Del mismo modo, ajustes relativamente poco significativos de provisiones para pasivo (incluyendo impuesto sobre la renta) constituidas en períodos anteriores, deben considerarse como partidas periódicas y reflejarse en los resultados del período. Algunas incertidumbres como por ejemplo, aquellas relacionadas con la realización de activos (cobrabilidad de las cuentas por cobrar, recuperación final de costos diferidos, o realización de inventarios u otros activos), no cumplen con los requisitos necesarios para ser tratados como ajustes de períodos anteriores, ya que los acontecimientos económicos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, deben forzosamente contribuir a eliminar cualquier incertidumbre que haya existido previamente. Por lo tanto, los efectos de tales casos se consideran elementos de la determinación de la utilidad neta del período en el cual la incertidumbre desaparece. Por eso, el Comité cree que los ajustes de períodos anteriores no serán frecuentes.

#### **Revelación de Ajustes de Períodos Anteriores y Modificaciones de la Utilidad Neta Informada**

13. Cuando se registran ajustes de períodos anteriores, los efectos resultantes (bruto y neto del impuesto sobre la renta aplicable) en la utilidad neta de períodos anteriores deben revelarse en el informe anual correspondiente al período en el cual se efectuaron los ajustes.

Cuando se presentan estados financieros por un sólo periodo esta revelación debe indicar los efectos de tales modificaciones en el saldo de utilidades no distribuidas al comienzo del período y en la utilidad neta del período inmediato anterior. Cuando se presentan estados financieros comparativos, que es el procedimiento preferible, la revelación debe incluir los efectos en cada uno de los períodos comprendidos en el informe. Tales revelaciones deben incluir las cantidades de impuesto sobre la renta aplicables a los ajustes de períodos anteriores. No se requiere la revelación de las modificaciones en los informes anuales emitidos después de aquel en el que por primera vez se reveló el ajuste.

#### Resúmenes Históricos de Datos Financieros

14. Se ha difundido entre las empresas la práctica de presentar resúmenes de datos financieros históricos y de tipo estadístico, correspondientes a cierto número de periodos que abarcan por lo general cinco o diez años. El Comité recomienda que se utilice, en tales resúmenes para informar las partidas extraordinarias, la forma descrita en la Declaración N° 4. Además, el Comité recomienda que, siempre que se hayan registrado ajustes de períodos anteriores durante algunos de los períodos ahí incluidos, la utilidad neta informada (y sus componentes), así como también otras partidas afectadas, sean modificadas apropiadamente, con la exposición necesaria en el primer resumen publicado después de los ajustes.

#### Transacciones de Capital

15. El Comité ha llegado a la conclusión de que deben excluirse de la determinación de la utilidad neta o de los resultados de operaciones: (a) los ajustes por cargos o créditos que resulten de operaciones del propio capital social de la compañía; (b) las transferencias a o de cuentas adecuadamente designadas como utilidades no distribuidas específicamente destinadas (tales como reservas generales para contingencias o provisiones para el costo de reposición de activos fijos; y (c) los ajustes hechos de conformidad con una cuasi-reorganización.

#### Estados de Utilidades

16. Los estados de utilidades pueden ser preparados tanto en la forma de "paso único" como en la de "pasos múltiples". En cualquier forma que se prepare el estado de utilidades debe revelar los ingresos (ventas), y los elementos mencionados en el párrafo 10 de la Declaración N° 4, deben mostrarse claramente en el orden allí indicado.

—:—

El contenido de esta Declaración representa la opinión unánime de los miembros del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. El Comité está autorizado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua para emitir pronunciamientos sobre principios de contabilidad.

Las Declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad, constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Nicaragua sobre los temas a que se refieren las Declaraciones.

#### COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Julio Linares Barrios  
Anibal Arana Valladares  
J. Antonio Gutiérrez Alfaro  
Gilberto Paniagua Vanegas  
Anthony F. Vick

#### JUNTA DIRECTIVA

1976 - 1977

René González Castillo, Presidente  
Oswaldo Herrera Alegría, Secretario  
Ricardo Díaz Palacios, Tesorero  
Alejandro Dávila Torres, Fiscal  
Anibal Arana Valladares, 1er. Vocal  
Oscar Robles Velásquez, 2do. Vocal  
Juan López Zeledón, 3er. Vocal

# COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

## DECLARACION DEL COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Nº 4

### INFORME DE LOS RESULTADOS DE LAS OPERACIONES— PRESENTACION DE LOS EFECTOS DE LA DISPOSICION DE UN SEGMENTO DE UN NEGOCIO Y TRANSACCIONES Y ACONTECIMIENTOS EXTRAORDINARIOS, NO USUALES Y DE OCURRENCIA INFRECIENTE

#### INDICE DEL CONTENIDO

	Párrafos número
INTRODUCCION .....	1 - 3
DISCUSION .....	4 - 6
DECLARACION	
Presentación y Revelación en el Estado de Utilidades .....	7-11
Contabilización de la Disposición de un Segmento de un Negocio .....	12-17
Criterio para Partidas Extraordinarias .....	18-23
Ajustes de Cantidades Informadas en Periodos Anteriores .....	24
Revelación de Partidas no Usuales o de Ocurrencia Infrecuente .....	25



# Informe de los Resultados de las Operaciones - Presentación de los Efectos de la Disposición de un Segmento de un Negocio y Transacciones y Acontecimientos Extraordinarios, no Usuales y de Ocurrencia Infrecuente

## INTRODUCCION

1. En la Declaración N° 3, *Informe de los Resultados de las Operaciones*, el Comité concluyó que la utilidad neta para un período, debe reflejar todas las partidas de ganancias y pérdidas reconocidas durante el período, con excepción de ciertos ajustes de períodos anteriores. La Declaración estableció, además, que las *partidas extraordinarias*, deben separarse de los resultados de las operaciones ordinarias, mostrándolas separadamente en el estado de utilidades y que su naturaleza e importe debe ser revelado.
2. Las prácticas de presentación financiera de años recientes, indican que ha sido difícil la interpretación de los criterios para partidas extraordinarias, y que existen diferencias importantes de opinión. El Comité está también preocupado por la variedad de tratamientos contables otorgados a ciertas transacciones que implican la venta, abandono, discontinuación, confiscación o expropiación de un segmento de una entidad (indicadas en esta Declaración como disposiciones de un segmento de un negocio).
3. Los propósitos de esta Declaración son: (1) ofrecer criterios definitivos para las partidas extraordinarias; (2) especificar los requerimientos de revelación para partidas extraordinarias; (3) especificar la forma de contabilizar y de revelar la disposición de un segmento de un negocio; y (4) especificar los requisitos de reve-

lación para otros acontecimientos y transacciones infrecuentes y no usuales que no sean partidas extraordinarias.

## DISCUSION

4. Algunos contadores creen que se mejorarían los estados financieros, mediante la presentación de un estado de utilidades que incluya el resultado de todas las operaciones, sin separación de categorías, para operaciones continuadas, operaciones descontinuadas y partidas extraordinarias. A su modo de ver, el uso de categorías definidas en forma arbitraria y subjetiva tiende a confundir a los inversionistas y es una invitación al abuso de los fines propuestos con tales clasificaciones. Ellos creen, por lo tanto, que básicamente un estado de utilidades debe reflejar solamente las dos categorías generales de: (a) ingresos y ganancias; y (b) gastos y pérdidas. Ellos creen también que los inversionistas estarían mejor servidos si se informaran separadamente los principales tipos de ingresos y gastos, incluyendo la identificación de partidas que no son usuales o que son infrecuentes. Alternativamente, debe revelarse información suficiente, en relación con esas partidas, para permitir a los inversionistas la evaluación de su relevancia. Estos contadores creen que tales cambios deben ser puestos en práctica en este momento.
  
5. Otros contadores creen que el estado de utilidades es más útil si los efectos de los acontecimientos o transacciones que no ocurren frecuentemente y que son de naturaleza no usual, son segregados de los resultados de las operaciones continuadas, ordinarias y típicas de una entidad. Ellos también creen que los criterios para la clasificación del estado de utilidades deben estar relacionados con el medio ambiente en que opera una entidad. Por consiguiente, ellos concluyen que para que un acontecimiento o transacción sea clasificado como partida extraordinaria, debe ser de naturaleza no usual y suceder infrecuentemente, cuando se considera en relación con el medio ambiente en que opera la entidad. Ellos también creen que para aumentar el provecho del estado de utilidades: (a) los resultados de las operaciones continuadas de una entidad deben ser informados separadamente de las operaciones de un segmento del negocio que ha sido o será descontinuado; y (b) la ganancia o pérdida por la disposición de un segmento debe ser informada junto con las operaciones del segmento y no como una partida extraordinaria. Además, ellos creen que los acontecimientos y transacciones importantes que son no usuales u ocurren infrecuentemente, pero no ambas cosas a la vez, deben revelarse adecuadamente.

6. Todavía otros contadores están parcialmente de acuerdo con los puntos de vista descritos en el párrafo 5, pero creen que una combinación de infrecuencia en el suceso y anormalidad del efecto financiero, debe motivar también que un acontecimiento o transacción se clasifique como extraordinario.

## DECLARACION

### Presentación y Revelación en el Estado de Utilidades

7. *Operaciones Descontinuadas de un Segmento de un Negocio.* Para fines de esta Declaración, el término *operaciones descontinuadas*, se refiere a las operaciones de un segmento de un negocio, según se define en el párrafo 12, que ha sido vendido, abandonado, desincorporado o dispuesto de otro modo o, aun cuando todavía esté operando, está sujeto a un plan formal para su disposición (véase párrafo 13). El Comité concluye que los resultados de las operaciones continuadas deben ser informados separadamente de las operaciones descontinuadas y que cualquier ganancia o pérdida en la disposición de un segmento de un negocio (determinada de acuerdo con los párrafos 14 y 16), debe ser informada junto con los resultados conexos de las operaciones descontinuadas y no como una partida extraordinaria. Por consiguiente, las operaciones de un segmento que ha sido o será descontinuado deben ser informadas separadamente, como un componente de la utilidad antes de partidas extraordinarias y el efecto acumulativo de los cambios en la contabilización (cuando sea aplicable), de la siguiente manera:

Utilidad en operaciones continuadas antes del impuesto sobre la renta <sup>1</sup> .....	\$XXXX
Provisión para impuesto sobre la renta .....	XXX
 Utilidad en operaciones continuadas <sup>1</sup> .....	 \$XXXX
 Operaciones descontinuadas (Nota): Utilidad (pérdida) en operaciones de la División X descontinuada (menos impuesto sobre la renta aplicable de \$ .....	 \$XXXX

<sup>1</sup> Estos títulos deben ser modificados en forma adecuada cuando una entidad informa una partida extraordinaria y/o el efecto acumulativo de un cambio en un principio de contabilidad de acuerdo con la Declaración N° 6, *Cambios en la Contabilización*. Igualmente la presentación de los datos por acción necesitará una modificación similar.

Pérdida en disposición en la División X, incluyendo provisión de \$ . . . . . para pérdidas operacionales durante el periodo de terminación (menos impuesto sobre la renta aplicado de

\$ . . . . . ) . . . . .	XXXX	XXXX
Utilidad Neta . . . . .		\$XXXX

Los montos de impuesto sobre la renta aplicables a los resultados de las operaciones descontinuadas, y la ganancia o pérdida proveniente de la disposición del segmento, deben revelarse en el cuerpo del estado de utilidad o en las notas conexas. Los ingresos aplicables a las operaciones descontinuadas deben mostrarse separadamente en las notas conexas.

8. Los datos de utilidad por acción relativos a utilidades de operaciones continuadas y utilidad neta, deben ser presentados en el cuerpo del estado de utilidades. Cuando sean presentados, los datos por acción, para los resultados de las operaciones descontinuadas y la ganancia o pérdida en la disposición de un segmento del negocio, pueden ser incluidos en el estado de utilidades o en una nota conexas.
  
9. *Partidas Extraordinarias.* El Comité también ha considerado la presentación de las partidas extraordinarias en el estado de utilidades, y confirma la necesidad de segregarse las partidas extraordinarias por las razones dadas en el párrafo 5 de esta Declaración y en la Declaración N° 3, párrafo 10.
  
10. En ausencia de operaciones descontinuadas y de cambios en los principios de contabilidad, deben aparecer los siguientes encabezamientos principales en un estado de utilidades si se informan partidas extraordinarias (Declaración N° 3, párrafo 8 a 10):

Utilidad antes de las partidas extraordinarias <sup>2</sup> . . . . .	\$XXXX
Partidas extraordinarias (menos impuesto sobre la renta aplicable de \$ . . . . .) (Nota . . .)	XXXX
Utilidad Neta . . . . .	\$XXXX

<sup>2</sup> Este encabezamiento debe ser modificado adecuadamente cuando una entidad informa el efecto acumulativo de un cambio en la contabilización.

El encabezamiento *partidas extraordinarias* debe utilizarse para identificar separadamente los efectos de acontecimiento y transacciones, diferentes de la disposición de un segmento de un negocio, que cumplan con los criterios para su clasificación como extraordinarios según lo tratado en los párrafos 18 a 23. Los encabezamientos descriptivos y los montos individuales de acontecimientos o transacciones extraordinarios deben ser presentados preferiblemente en el cuerpo del estado de utilidades, cuando sea factible; de lo contrario su revelación en notas conexas también es aceptable. La naturaleza de un acontecimiento o transacción extraordinario y las partidas principales que entran en la determinación de una ganancia o pérdida extraordinaria debe ser descrita. El impuesto sobre la renta aplicable a partidas extraordinarias debe ser revelado en el cuerpo del estado de utilidades; también es aceptable su revelación en notas conexas. El encabezamiento *utilidad neta* debe reemplazar los tres encabezamientos mostrados arriba si el estado de utilidades no incluye partidas extraordinarias.

11. Los datos de utilidad por acción para la utilidad antes de partidas extraordinarias y la utilidad neta deben ser presentados en el cuerpo del estado de utilidades.

#### Contabilización de la Disposición de un Segmento de un Negocio

12. Para fines de esta Declaración, el término *segmento de un negocio* se refiere a un componente de una entidad cuyas actividades representan una línea importante del negocio o clases de clientes. Un segmento puede estar formado por una subsidiaria, una división o un departamento, y en algunos casos una asociación en participación u otra modalidad de inversión no subsidiaria, siempre que sus activos, resultados de operaciones y actividades puedan distinguirse claramente, tanto física y operacionalmente como para fines de informes financieros, de los otros activos, resultados de operaciones y actividades de la entidad. Los estados financieros de los periodos *actual* y *anterior* que incluyan resultados de operaciones anteriores a la fecha de medición (según se define en el párrafo 18), deben revelar los resultados de las operaciones del segmento dispuesto, menos el impuesto sobre la renta correspondiente, como un componente separado de la utilidad antes de partidas extraordinarias; (véase párrafo 7). El hecho de que los resultados de las operaciones del segmento, que está siendo vendido o abandonado, no puedan identificarse separadamente sugiere firmemente que la transacción no debe ser clasificada como la disposición de un segmento de un negocio. La disposición de un segmento de un negocio debe distinguirse de otras disposiciones de activos inherentes a la evo-

lución del negocio de la entidad, tales como, la disposición de parte de una línea del negocio, los cambios de las actividades de producción o comercialización de una determinada línea del negocio de una localidad a otra, la eliminación de una línea de productos o clase de servicio, y otros cambios ocasionados por mejoras tecnológicas. La disposición de dos o más activos no relacionados, que no constituyen individualmente un segmento de un negocio, no debe ser combinada y contabilizada como disposición de un segmento de un negocio.

13. *Definición de Fechas de Medición y de Disposición.* A los efectos de la aplicación de las estipulaciones de esta Declaración, la *fecha de medición* de una disposición, es la fecha en la cual la gerencia, que tiene autoridad para aprobar la acción, se somete a un plan formal para disponer de un segmento de un negocio, bien sea por venta o por abandono. El plan de disposición debe incluir como mínimo, identificación de los activos principales de que se va a disponer, el método de disposición previsto, el período que se espera que será requerido para la terminación de la disposición, un programa activo para encontrar un comprador, si la disposición se va a efectuar por venta, los resultados estimados de las operaciones del segmento desde la fecha de medición hasta la fecha de disposición, y la estimación del producto o salvamento que se espera lograr por la disposición. Para fines de aplicar esta Declaración, la *fecha de disposición* es la fecha en que se cierra la venta, si la disposición se efectúa por venta, o la fecha en que cesan las operaciones, si la disposición es por abandono.
14. *Determinación de la Ganancia o Pérdida en la Disposición de un Segmento de un Negocio.* Si se espera una pérdida por la venta o abandono propuesto de un segmento, la pérdida estimada debe ser provista en la fecha de medición. Si se anticipa una ganancia, ésta debe reconocerse cuando se realice, lo cual por lo regular es en la fecha de disposición. La determinación de si resulta ganancia o pérdida por la disposición de un segmento de un negocio, debe hacerse en la fecha de medición, en base de estimaciones a esa fecha, del valor neto de realización del segmento, después de considerar todos los posibles costos y gastos estimados asociados directamente con la disposición y, si se va a ejecutar un plan de disposición sobre un período de tiempo con operaciones continuadas durante ese período, a todas las utilidades o pérdidas estimadas de las operaciones. Si se espera incurrir en pérdida neta de operaciones entre la fecha de medición y la fecha anticipada de disposición, el cálculo de la ganancia o pérdida en disposición también debe incluir una estimación de tales cantidades. Si se espera que generará

utilidad en operaciones durante dicho período, el cálculo de la ganancia o pérdida debe incluir la utilidad estimada, limitada a la cantidad de cualquier pérdida, que de otro modo, se anticipe en la disposición; cualquier remanente debe ser contabilizado como ingreso cuando se realice. El Comité cree que las cantidades estimadas de utilidad o pérdida de operaciones de un segmento entre la fecha de medición y la de disposición, debe ser limitada a aquellas cantidades que puedan ser proyectadas con exactitud razonable. En circunstancias normales, puede esperarse que el plan de disposición se ejecutará dentro de un período de un año, contado desde la fecha de medición, y que tales proyecciones de utilidad o pérdida en operaciones no cubrirán un período que exceda aproximadamente de un año.

15. La ganancia o pérdida de disposición de un negocio no debe incluir ajustes, costos y gastos asociados con las actividades normales de un negocio que hubieran sido reconocidos sobre una base de negocio en marcha hasta la fecha de medición, tales como ajustes por acumulaciones en contratos a largo plazo, o cancelaciones o rebajas de cuentas por cobrar, inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo usados en el negocio, equipo arrendado a terceros, o activos intangibles. Sin embargo, tales ajustes, por costos y gastos, los cuales: (a) son claramente un resultado *directo* de la decisión de disponer del segmento; y (b) claramente no son ajustes de activos o costos, o gastos que deben reconocerse sobre una base de negocio en marcha con anterioridad a la fecha de medición, deben ser incluidos al terminar la ganancia o pérdida en la disposición. Los resultados de operaciones anteriores a la fecha de medición no deben ser incluidos en la ganancia o pérdida en la disposición.
16. Los costos y gastos asociados *directamente* con la decisión de disposición incluyen partidas tales como compensaciones por despido, costos adicionales por pensiones de jubilación, gastos de reubicación de empleados, y alquileres futuros de arrendamientos a largo plazo en la medida en que no sean compensados por alquileres de sub-arrendamientos.
17. *Revelación.* Además de las cantidades que deben ser reveladas en los estados financieros (párrafo 7), las notas a los estados financieros para el período que abarca la fecha de medición deben revelar:
  - (a) la identidad del segmento del negocio que ha sido o será discontinuado;
  - (b) la fecha prevista de disposición, si se conoce; (véase párrafo 13);

- (c) la forma prevista de disposición;
- (d) una descripción de los activos y pasivos remanentes del segmento a la fecha del balance de situación;<sup>3</sup> y
- (e) la utilidad o pérdida de operaciones y cualquier producto de la disposición del segmento durante el período comprendido entre la fecha de medición y la fecha del balance de situación.

Para los períodos subsiguientes a la fecha de medición, incluyendo el período de disposición, las notas a los estados financieros deben revelar la información indicada en los puntos (a), (b), (c) y (d) precedentes y también la información indicada en el punto (e) comparada con las estimaciones anteriores.

#### **Criterio para Partidas Extraordinarias**

18. Se requiere el uso de criterio para segregar en el estado de utilidades los efectos de acontecimientos o transacción, que son partidas extraordinarias (según lo requiere el párrafo 10). El Comité concluye que debe suponerse que un acontecimiento o transacciones es una actividad usual y ordinaria de la entidad que lo informa, cuyos efectos deben incluirse en la utilidad de operaciones, a menos que la evidencia respalde claramente su clasificación como una partida extraordinaria según se define en esta Declaración.
19. Las partidas extraordinarias son acontecimientos y transacciones que se distinguen a la vez por su naturaleza no usual y por la infrecuencia de su ocurrencia. Por lo tanto, deben darse las dos condiciones siguientes para clasificar un acontecimiento o transacción como partida extraordinaria:
  - (a) *Naturaleza no usual* — el acontecimiento o transacción subyacente debe tener un alto grado de anormalidad y ser claramente de un tipo no relacionado, o que se relaciona sólo incidentalmente, con las actividades típicas y ordinarias de una entidad, tomando en cuenta el medio ambiente en que opera la entidad. (Véase la explicación del párrafo 20).

<sup>3</sup> Debe darse consideración a la revelación de esta información mediante separación en el balance de situación de los activos y pasivos netos, (circulantes y no circulantes) del segmento discontinuado. Solamente los pasivos que serán asumidos por otros deben ser designados como pasivos del segmento discontinuado. Si la pérdida en disposición no puede ser estimada dentro de límites razonables, este hecho debe ser revelado.



(b) *Infrecuencia de ocurrencia* — el acontecimiento o transacción subyacente debe ser del tipo que se espera no ocurrirá en el futuro previsible, tomando en consideración el medio ambiente en que se desarrolla la entidad. (Véase la explicación del párrafo 21).

20. *Naturaleza No Usual.* Las características específicas de la entidad, tales como tipo y alcance de operaciones, líneas de negocio y políticas operacionales, deben ser consideradas al determinar las actividades típicas y ordinarias de una entidad. El medio ambiente en el cual opera la entidad es una consideración primordial al determinar si el acontecimiento o transacción subyacente es anormal y significativamente diferente de las actividades típicas y ordinarias de la entidad. El medio ambiente de una entidad incluye factores tales como las características de la industria o industrias donde opera, la situación geográfica de sus operaciones y la naturaleza y extensión de la regulación gubernamental. Así, puede ser que un acontecimiento o transacción no sea usual en naturaleza para una entidad, pero que sea usual para otra, debido a diferencias en sus medios ambientes respectivos. La naturaleza no usual no se establece por el hecho de que un acontecimiento o transacción está fuera del control de la gerencia.
21. *Infrecuencia de Ocurrencia.* Para fines de esta Declaración, un acontecimiento o transacción del tipo que no se espera razonablemente que repita en el futuro, es considerado como que ocurre infrecuentemente. La determinación de la probabilidad de repetición de un acontecimiento o transacción particular en el futuro previsible debe tomar en consideración el medio ambiente en el cual opera la entidad. Por lo tanto, una transacción específica de una entidad puede cumplir tal criterio, y una transacción similar de otra entidad es posible que no lo cumpla, debido a diferentes probabilidades de repetición. La ocurrencia en el pasado de un acontecimiento o transacción para una entidad particular ofrece evidencia para asegurar la probabilidad de repetición de ese tipo de acontecimiento o transacción en el futuro. Por definición, las partidas extraordinarias ocurren infrecuentemente. Sin embargo, la sola infrecuencia de ocurrencia de un acontecimiento a transacción particular no implica, por sí mismo, que sus efectos deban ser clasificados como extraordinarios. Un acontecimiento o transacción del tipo que ocurre frecuentemente en el medio ambiente en que opera la entidad, no puede, por definición, ser considerado como extraordinario a pesar de su efecto financiero.
22. Ciertas ganancias y pérdidas no deben ser informadas como partidas extraordinarias, porque son usuales por

naturaleza o se puede esperar que ocurran como una consecuencia de las actividades habituales y continuas del negocio; como ejemplos se incluyen:

- (a) Rebajas o cancelaciones de cuentas por cobrar, inventarios, equipo arrendado a tercero o activos intangibles.
- (b) Pérdidas o ganancias por cambio o conversión de moneda extranjera, incluyendo aquellas relacionadas con devaluaciones y revaluaciones importantes.
- (c) Ganancias o pérdidas en disposición de un segmento de un negocio.
- (d) Otras ganancias o pérdidas por la venta o abandono de inmuebles, maquinaria o equipo usado en el negocio.
- (e) Efectos de una huelga, incluyendo aquellos contra los principales competidores y proveedores.
- (f) Ajuste de acumulaciones en contratos a largo plazo.

En situaciones poco comunes, puede suceder que un acontecimiento o transacción cumpla con ambos requisitos especificados en el párrafo 19 de esta Declaración y en este caso dar lugar a una ganancia o pérdida extraordinaria, que incluya una o más de las ganancias o pérdidas enumeradas arriba. En tales circunstancias, ganancias o pérdidas tales como las de (a) y (d) precedentes, deberán ser incluidas en la partida extraordinaria si son un resultado directo de un caso fortuito (tal como un terremoto), una expropiación, o una prohibición bajo una ley o regulación recién promulgada que cumple claramente con ambos criterios especificados en el párrafo 19. Sin embargo, cualquier porción de tales pérdidas que hubiera resultado por una valuación de activos sobre la base de negocio en marcha no debe ser incluida en las partidas extraordinarias. Las disposiciones de un negocio deben ser contabilizadas de acuerdo con el párrafo 12, y presentadas en el estado de utilidades de acuerdo con el párrafo 7, aun cuando las circunstancias de la disposición cumplan los criterios especificados en el párrafo 19.

23. *Importancia.*—El efecto de un acontecimiento o transacción extraordinario debe ser clasificado separadamente en el estado de utilidades del modo descrito en el párrafo 10, si es importante en relación con la utilidad antes de partidas extraordinarias o con la tendencia de la utilidad anual antes de partidas extraordinarias, o es importante según otros criterios apropiados. Para determinar si un acontecimiento o transacción

extraordinaria es importante, las partidas deben ser consideradas individualmente y no en conjunto. Sin embargo, los efectos de una serie de transacciones relacionadas que surgen de un acontecimiento o plan de acción único, específico, e identificable que, de otro modo, llena los dos criterios del párrafo 19, deben ser juntados para determinar la importancia.

#### **Ajustes de Cantidades Informadas en Periodos Anteriores**

24. Las circunstancias relativas a disposiciones de un segmento de un negocio y a partidas extraordinarias frecuentemente requieren estimaciones, por ejemplo, de costos asociados y, ocasionalmente, de ingresos asociados, basados en el juicio y la evaluación de los hechos conocidos en el momento de contabilizar por primera vez el acontecimiento. Cada ajuste en el período corriente de una pérdida en la disposición de un segmento de un negocio o de un elemento de una partida extraordinaria, que fue informada en un período anterior, no debe ser informado como ajuste de período anterior, a menos que cumpla con los criterios para ajustes de períodos anteriores, según se define en la Declaración N<sup>o</sup> 3, párrafo 11. Un ajuste que no cumple con tales criterios debe ser revelado separadamente en cuanto a año de origen, naturaleza e importe y debe ser clasificado separadamente en el período corriente del mismo modo que la partida original.

#### **Revelación de Partidas no Usuales o de Ocurrencia Infrecuente**

25. Un acontecimiento o transacción importante que es de naturaleza no usual o que ocurre infrecuentemente, pero no ambas cosas, y por lo tanto no llena ambos criterios para su clasificación como una partida extraordinaria, debe ser informado como un componente separado de la utilidad de operaciones continuadas. La naturaleza y los efectos financieros de cada acontecimiento o transacción deben ser revelados en el cuerpo del estado de utilidades, o alternativamente, en notas a los estados financieros. Las ganancias o pérdidas de naturaleza similar que individualmente no son importantes deben ser juntadas. Tales partidas no deben ser informadas en el cuerpo del estado de utilidades, neto de impuesto sobre la renta o de cualquier otro modo inconsistente con las estipulaciones de los párrafos 7 y 10 de esta Declaración, o de cualquier otra manera que pueda implicar que son partidas extraordinarias. Igualmente, los efectos en la utilidad por acción de esas partidas no deben ser revelados en el estado de utilidades.

—:—

El contenido de esta Declaración representa la opinión unánime de los miembros del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. El Comité está autorizado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua para emitir pronunciamientos sobre principios de contabilidad.

Las Declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad, constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Nicaragua sobre los temas a que se refieren las Declaraciones.

#### COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Julio Linares Barrios  
Anibal Arana Valladares  
J. Antonio Gutiérrez Alfaro  
Gilberto Paniagua Vanegas  
Anthony F. Vick

#### JUNTA DIRECTIVA

1976 - 1977

René González Castillo, Presidente  
Oswaldo Herrera Alegría, Secretario  
Ricardo Díaz Palacios, Tesorero  
Alejandro Dávila Torres, Fiscal  
Anibal Arana Valladares, 1er. Vocal  
Oscar Robles Velásquez, 2do. Vocal  
Juan López Zeledón, 3er. Vocal

# COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

## DECLARACION DEL COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Nº 5

### INFORME DE LOS CAMBIOS EN LA POSICION FINANCIERA

#### INDICE DEL CONTENIDO

	Párrafos número
INTRODUCCION . . . . .	1 - 2
DISCUSION . . . . .	3 - 5
DECLARACION	
Aplicación . . . . .	6
Concepto . . . . .	7
Formato . . . . .	8-10
Contenido . . . . .	11-13
Terminología . . . . .	14



# Informe de los Cambios en la Posición Financiera

## INTRODUCCION

1. Debido a que actualmente se ha reconocido con amplitud la utilidad de la información relativa al origen y empleo de fondos, el Comité ha considerado si debe exigirse la presentación de tal estado para complementar el estado de utilidades y el balance de situación. El Comité también ha considerado el establecimiento de guías para la presentación de tales estados.
2. Esta Declaración expone las conclusiones del Comité.

## DISCUSION

3. Los objetivos de un estado de fondos son: (1) resumir las actividades de financiación y de inversión de una entidad, incluyendo, entre ellas, el grado en que la empresa ha generado fondos provenientes de las operaciones del período; y (2) completar la exposición de los cambios producidos en la posición financiera durante el período. La información presentada en un estado de fondos es útil para una variedad de usuarios de los estados financieros que deben tomar decisiones económicas relativas a la empresa.
4. El estado de fondos se relaciona con el estado de utilidades y con el balance de situación y, además, proporciona información que sólo puede obtenerse parcialmente o a lo sumo en forma fragmentada por medio de la interpretación de aquéllos. Un estado de utilidades junto con un estado de utilidades no distribuidas, presenta los resultados de las operaciones, pero no muestra otros cambios en la posición financiera. Los balances de situación comparativos pueden acrecentar significativamente dicha información, pero los objetivos del estado de fondos requieren que la misma sea, en su totalidad, seleccionada, clasificada y resumida en forma más comprensible. El estado de fondos no puede suplantar al estado de utilidades ni al balance de situación, pero sí puede proporcionar información y tal es su propósito —que los otros estados no pueden su-

ministrar o suministran sólo en forma indirecta en cuanto al movimiento de los fondos y a los cambios producidos en la posición financiera durante el periodo.

5. El concepto de "fondos" en los estados de fondos varía, hasta cierto punto, en la práctica, con las consiguientes variaciones en la naturaleza de los estados. Por ejemplo, a veces se emplea la expresión "fondos" como sinónimo de "efectivo" o su equivalente, y el estado de fondos resultante es un resumen del efectivo recibido y usado. Otra interpretación de "fondos" es la de "capital de trabajo", es decir activo circulante menos pasivo circulante y el estado de fondos resultantes es un resumen del capital de trabajo generado y aplicado. Sin embargo, un estado de fondos basado en uno u otro de estos dos conceptos excluye, a veces, ciertas actividades de financiación e inversión porque éstas no afectan directamente al efectivo o al capital de trabajo. Por ejemplo, la emisión de acciones para adquirir un edificio es una operación de financiación y de inversión al mismo tiempo, pero que no afecta al efectivo ni al capital de trabajo. Para cumplir con todos sus objetivos, un estado de fondos debe mostrar separadamente, los aspectos de financiación y de inversión de todas las operaciones importantes que afectan la posición financiera durante un periodo. Dichas operaciones incluyen la compra o la disposición de propiedades a cambio de acciones de capital o de deuda a largo plazo y la conversión de deuda a largo plazo o de acciones preferentes en acciones comunes.

## DECLARACION

### Aplicación

6. El Comité opina que la información relativa a las actividades de financiación e inversión de una empresa y los cambios en su posición financiera por un periodo, es esencial para los usuarios de los estados financieros, en especial accionistas y acreedores, para la toma de decisiones económicas. Cuando se publican estados financieros con el propósito de presentar la posición financiera (balance de situación) y los resultados de las operaciones (estado de utilidades no distribuidas), también deberá presentarse un estado que resuma los cambios en la posición financiera como un estado financiero básico para cada periodo por el cual se presenta un estado de utilidades. Estas conclusiones se aplican a todas las entidades lucrativas, ya sea que normalmente la empresa clasifique o no sus activos y pasivos en circulantes y no circulantes.

## Concepto

7. El Comité también opina que el estado que resume los cambios en la posición financiera debe estar basado en un concepto amplio que abarque todos los cambios producidos en tal posición financiera y que el título del estado debe reflejar este amplio concepto. El Comité recomienda por lo tanto que dicho título sea "Estado de Cambios en la Posición Financiera" (llamado de ahora en adelante "el Estado"). El Estado de cada entidad debe mostrar todos los aspectos importantes de sus actividades de financiación e inversión, sin considerar si el efectivo u otros elementos del capital de trabajo están o no afectados directamente. Por ejemplo, las adquisiciones de propiedades mediante emisión de títulos o por intercambio de otros bienes y las conversiones de obligaciones a largo plazo o de acciones preferentes en acciones comunes, deben reflejarse debidamente en el Estado.

## Formato

8. El Comité reconoce la necesidad de que el Estado sea flexible en cuanto a su forma, contenido y terminología para poder cumplir sus objetivos en circunstancias variables. Por ejemplo, un formato que se basa en el capital de trabajo no es apropiado para una entidad que no establece distinciones entre activos y pasivos circulantes y no circulantes. Cada entidad debe adoptar la presentación que sea más informativa en las circunstancias. No obstante, el Comité opina que las guías incluidas en los párrafos que siguen deben aplicarse en la preparación y presentación del Estado.
9. La capacidad de una empresa para generar capital de trabajo o efectivo proveniente de sus operaciones es un factor importante al considerar sus actividades de financiación e inversión. Por lo tanto, el Estado debe mostrar en lugar prominente el capital de trabajo o el efectivo proveniente de, o usado en, las operaciones del período. El Comité cree que tal revelación será más informativa si los efectos de las partidas extraordinarias (véase Declaración N° 4, Informe de los Resultados de las Operaciones), se presentan por separado de los efectos de las partidas normales. El Estado por el período debe comenzar con la utilidad o pérdida antes de partidas extraordinarias, si las hubiera, y agregar (o deducir) las partidas, reconocidas al determinar la utilidad o pérdida, que no aplicaron (ni generaron) capital de trabajo o efectivo durante el período. Las partidas agregadas y deducidas de acuerdo con este procedimiento no son origen ni aplicación de capital de trabajo o efectivo y los títulos respectivos deben reflejarlo claramente; p.ej.: "Más: Gastos que no requirieron la utilización de capital de trabajo en el período".



do". Un procedimiento alternativo aceptable que produce el mismo resultado consiste en comenzar con los ingresos que generaron capital de trabajo o efectivo y luego deducir los costos y gastos operativos que significaron aplicación de capital de trabajo o efectivo durante el período. En ambos casos el monto resultante de capital de trabajo o efectivo debe describirse adecuadamente, p.ej.: "Capital de trabajo generado por (o aplicado en) las operaciones del período, excluyendo partidas extraordinarias". Este total debe ir seguido inmediatamente por el capital de trabajo o efectivo originado o aplicado por las partidas extraordinarias, si las hay. Las utilidades o pérdidas extraordinarias también deberán ajustarse para eliminar las partidas que no generaron ni aplicaron capital de trabajo o efectivo durante el período.

10. Siempre que se respeten estas guías, el Estado puede tener la forma que se considere más útil para delinear las actividades de financiación e inversión y de cambios en la posición financiera de la entidad que las informa. El Estado puede adoptar la forma de balance o la que mejor exprese los cambios en la posición financiera en términos de efectivo, de efectivo e inversiones temporales combinadas, de todos los activos de fácil liquidación, o de capital de trabajo. El Estado debe mostrar todos los cambios importantes producidos en la posición financiera durante el período cubierto. Por lo tanto, los tipos de operaciones informadas puede variar sustancialmente en cuanto a su importancia relativa de un período a otro.

#### Contenido

11. Se presente o no en el Estado el movimiento del capital de trabajo, los cambios netos en cada elemento del mismo (como comúnmente se lo define) deben ser apropiadamente mostrados, al menos por el período en curso, ya sea en el Estado o en los detalles que se le anexen:
  - (a) Si el formato muestra el movimiento del efectivo, los cambios en los otros elementos del capital de trabajo (p.ej.: cuentas por cobrar, inventarios y cuentas por pagar), constituyen fuentes y usos de efectivo y, por ello, deben presentarse con el detalle apropiado en el cuerpo del Estado.
  - (b) Si el formato muestra el movimiento del capital de trabajo y se presentan balances de situación comparativos para dos años, los cambios en cada elemento del capital de trabajo para el período corriente (pero no para períodos anteriores) pueden ser determinados por el usuario de los estados. No obstante, el Comité considera que los objeti-

vos del Estado requieren generalmente que la variación neta en el capital de trabajo se analice con el detalle apropiado en un anexo adjunto al Estado y que, por lo tanto, debe suministrarse dicho detalle.

12. Los efectos de otras actividades de financiación e inversión deben exponerse individualmente. Por ejemplo, deben informarse tanto los desembolsos para adquisiciones, como los ingresos por retiros de activos fijos, así como las deudas a largo plazo contraídas y las conversiones a corto plazo de obligaciones a largo plazo. Asimismo, los desembolsos para compra de compañías subsidiarias consolidadas deben resumirse en el Estado consolidado por las categorías principales de activos adquiridos y obligaciones contraídas. Las partidas afines deben mostrarse en lugar próximo cuando ello contribuya a la claridad del Estado. Las partidas individuales no significativas pueden combinarse.
13. Además del capital de trabajo o el efectivo generado por las operaciones (véase párrafo 9) y de los cambios en los elementos del capital de trabajo (véase párrafo 11), el Estado debe exponer claramente:
  - (a) Los desembolsos para compra de activos a largo plazo (identificando por separado las inversiones, los activos fijos y los intangibles).
  - (b) Los ingresos por venta (o sea el capital de trabajo o el efectivo generado por la venta) de activos a largo plazo (identificando por separado las inversiones, los activos fijos y los intangibles) que no pertenecen al giro normal del negocio, menos los gastos vinculados que involucran el uso corriente del capital de trabajo o efectivo.
  - (c) La conversión de las deudas a largo plazo de las acciones preferentes en acciones comunes.
  - (d) La emisión, asunción, rescate y conversión a corto plazo de obligaciones a largo plazo.
  - (e) Emisión, rescate o compra de acciones de capital con integración en efectivo o con otros valores.
  - (f) Dividendos en efectivo o en especie u otras distribuciones a los accionistas (excepto los dividendos en acciones y los aumentos en el número de acciones en circulación sin variación del capital total).

#### Terminología

14. El importe de capital de trabajo o de efectivo generado por las operaciones no es un sustituto indicativo de

progreso sobre la determinación apropiada de la utilidad neta como una medida de los resultados de las operaciones y el efecto consiguiente en la posición financiera. Los términos referentes a "efectivo" no deben emplearse para describir importes provenientes de las operaciones, salvo el caso en que todas las partidas que no sean disponibilidades se hayan ajustado debidamente. El importe ajustado debe describirse con exactitud, de acuerdo con la índole de los ajustes, p.ej.: "Efectivo proveniente de las operaciones del período" o "Capital de trabajo generado por las operaciones del período", según corresponda. El Comité recomienda con énfasis que las estadísticas aisladas del capital de trabajo o efectivo generado por las operaciones, especialmente los montos por acción, no sean presentadas en los informes anuales para los accionistas. Si se incluyen datos por acción referentes al movimiento del capital de trabajo o efectivo, deben incluir como mínimo los montos originados por las operaciones, los originados por otras fuentes y las utilizaciones totales, y cada importe por acción debe estar claramente identificado con el correspondiente monto total que aparece en el Estado.

—:—

El contenido de esta Declaración representa la opinión unánime de los miembros del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. El Comité está autorizado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua para emitir pronunciamientos sobre principios de contabilidad.

Las Declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad, constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Nicaragua sobre los temas a que se refieren las Declaraciones.

### COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Julio Linares Barrios  
Aníbal Arana Valladares  
J. Antonio Gutiérrez Alfaro  
Gilberto Panlagua Vanegas  
Anthony F. Vick

### JUNTA DIRECTIVA

1976 - 1977

René González Castillo, Presidente  
Oswaldo Herrera Alegría, Secretario  
Ricardo Díaz Palacios, Tesorero  
Alejandro Dávila Torres, Fiscal  
Aníbal Arana Valladares, 1er. Vocal  
Oscar Robles Velásquez, 2do. Vocal  
Juan López Zeledón, 3er. Vocal

# COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

## DECLARACION DEL COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Nº 6

### CAMBIOS EN LA CONTABILIZACION

#### INDICE DEL CONTENIDO

	Párrafos número
INTRODUCCION . . . . .	1
Alcance de la Declaración . . . . .	2-3
TIPOS DE CAMBIOS EN LA CONTABILIZACION	4
Cambio en un Principio de Contabilidad . . . . .	5-7
Cambio en Estimación Contable . . . . .	8
Cambio en estimación efectuado por un cambio en un principio de contabilidad . . . . .	9
Cambio en la Entidad Informadora . . . . .	10
Corrección de un Error en Estados Financieros Emitidos Previamente . . . . .	11
PUNTOS DE VISTA EN EL INFORME DE LOS CAMBIOS EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD . . . . .	12
DECLARACION	
Justificación para un Cambio en un Principio de Contabilidad . . . . .	13-14
Revelación General — Un Cambio en un Principio de Contabilidad . . . . .	15
Informe de un Cambio en un Principio de Contabilidad . . . . .	16-17
Efectos acumulativos de un cambio en un principio de contabilidad . . . . .	18
Efectos pro forma de la aplicación retroactiva . . . . .	19-20

Cambio en el método de amortización y revelación correspondiente .....	21-22
Montos pro forma no determinables .....	23
Efecto acumulativo no determinable .....	24
Cambios especiales en un principio de contabilidad informados mediante la aplicación retroactiva del nuevo método en modificación de períodos anteriores .....	25-26
Exención especial para una distribución pública inicial .....	27-28
Revelación de un Cambio en una Estimación Contable .....	29-30
Revelación .....	31
Revelación de un Cambio en la Entidad .....	32
Revelación .....	33
Revelación de la Corrección de un Error en Estados Financieros Emitidos Previamente .....	34
Revelación .....	35
Significatividad .....	36
Resúmenes Históricos de Información Financiera	37
<b>APENDICE A</b>	
Una Ilustración de Cómo Informar un Cambio en un Principio de Contabilidad (de acuerdo con los párrafos 17 al 22) .....	38-41
<b>APENDICE B</b>	
Una Ilustración de Cómo Informar un Cambio Especial en un Principio de Contabilidad por la Modificación de Estados Financieros de Períodos Anteriores (de acuerdo con los párrafos 25 y 26)	42-45

# Cambios en la Contabilización

## INTRODUCCION

1. Un cambio en la contabilización efectuado por una entidad informadora puede afectar de un modo significativo la presentación de la posición financiera y los resultados de las operaciones para un período contable dado, así como las tendencias mostradas en estados financieros comparativos y resúmenes históricos. Por lo tanto, el cambio debe ser informado de una manera que facilite el análisis y el entendimiento de los estados financieros.

### Alcance de la Declaración

2. Esta Declaración define varios tipos de cambios en la contabilización y establece guías para determinar el modo de informar cada tipo. También trata sobre el modo de informar la corrección de un error en estados financieros emitidos previamente.
3. Esta Declaración es aplicable a estados financieros cuya finalidad es presentar la posición financiera, cambios en la posición financiera y los resultados de operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Las guías dadas en esta Declaración también pueden ser apropiadas al presentar información financiera en otras formas o para propósitos especiales.

### TIPOS DE CAMBIOS EN LA CONTABILIZACION

4. El término *cambio en la contabilización* en esta Declaración significa un cambio en: (a) un principio de contabilidad; (b) una estimación contable; o (c) la entidad informadora (el cual es un tipo especial de cambio en un principio de contabilidad, clasificado separadamente para propósitos de esta Declaración). No se espera que la corrección de un error en estados financieros emitidos previamente sea un cambio en la contabilización.

## Cambio en un Principio de Contabilidad

5. Un cambio en un principio de contabilidad resulta de la adopción de un principio de contabilidad generalmente aceptado diferente de aquel utilizado previamente para propósitos de informes; el término *principios de contabilidad* abarca no solamente principios y prácticas de contabilidad, sino también los métodos para aplicarlos.
6. Una característica de un cambio en un principio de contabilidad es que concierne a una elección de entre dos o más principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, no constituye un cambio en un principio de contabilidad: (a) la adopción inicial de un principio de contabilidad en reconocimiento de acontecimientos o transacciones que ocurren por primera vez o previamente no eran importantes en su efecto; ni (b) la adopción o modificación de un principio de contabilidad necesitada por transacciones o acontecimientos que son claramente diferentes en sustancia de aquellos que han ocurrido previamente.
7. Los cambios en principios de contabilidad son numerosos y variados. Ellos incluyen, por ejemplo, un cambio en el método de valuación del inventario, tal como, del método últimas entradas, primeras salidas (UEPS), al método primeras entradas, primeras salidas (PEPS); un cambio en el método de depreciación para activos registrados previamente, tal como, del método de depreciación de saldos decrecientes al método de línea recta;<sup>1</sup> un cambio en el método de contabilizar contratos de construcción a largo plazo, tal como, del método de contrato terminado al método de porcentaje de terminación; y un cambio de registrar costos como un gasto cuando se incurre al de amortizarlos y diferirlos. (El párrafo 9 trata sobre un cambio en un principio de contabilidad para efectuar un cambio en estimación).

## Cambio en Estimación Contable

8. Los cambios en estimaciones usadas en la contabilidad, son consecuencias necesarias de presentaciones periódicas de estados financieros. La preparación de estados financieros requiere la estimación de los efectos de acontecimientos futuros. Como ejemplos de partidas para las cuales las estimaciones son necesarias, tene-

<sup>1</sup> Un cambio hacia el método de línea recta en un punto específico de la vida útil de un activo puede ser planeado al momento en que se adopte el método de depreciación acelerada para depreciar completamente el costo sobre la vida estimada del activo. Una aplicación consistente de tal política no constituye un cambio en un principio de contabilidad para fines de aplicación de esta Declaración.

mos a las cuentas incobrables, la obsolescencia de inventarios, vidas útiles y valores de salvamento de activos depreciables, costos de garantías, periodos beneficiados por un costo diferido, y reservas mineras recuperables. Los acontecimientos futuros y sus efectos no se pueden predecir con certeza; la estimación, por lo tanto, requiere el ejercicio del juicio. Así, las estimaciones contables cambian a medida que ocurran nuevos acontecimientos, que se adquiera mayor experiencia o se obtenga información adicional.

9. *Cambio en estimación efectuado por un cambio en un principio de contabilidad.*—Algunas veces se hace difícil el distinguir entre un cambio en un principio de contabilidad y un cambio en estimación contable. Por ejemplo, una compañía puede cambiar de diferir y amortizar un costo a registrarlo como un gasto cuando se incurra, debido a que los beneficios futuros del costo se han hecho dudosos. Por lo tanto, el nuevo método de contabilización es adoptado, en reconocimiento parcial o total del cambio en beneficios futuros estimados. El efecto del cambio en un principio de contabilidad es inseparable del efecto del cambio en una estimación contable. Los cambios de este tipo están frecuentemente relacionados con el proceso continuo de obtener información adicional y revisar estimados y son por lo tanto considerados como cambios en estimaciones a los fines de aplicar esta Declaración.

#### **Cambio en la Entidad Informadora**

10. Un tipo especial de cambio en un principio de contabilidad ocurre en estados financieros que, en efecto, son de una entidad informadora diferente. Este tipo está limitado principalmente a: (a) presentación de estados consolidados o combinados en vez de estados de compañías individuales; (b) cambiar subsidiarias específicas que forman parte del grupo de compañías para las cuales se presentan estados financieros consolidados; y (c) cambiar las compañías incluidas en estados financieros combinados. Después de cada cambio un grupo diferente de compañías constituye la entidad informadora. Una combinación mercantil contabilizada por el método de fusión de intereses, es también una entidad informadora diferente.

#### **Corrección de un Error en Estados Financieros Emitidos Previamente**

11. El informar la corrección de un error en estados financieros emitidos previamente concierne factores similares a aquellos relacionados con el registro de un cambio en la contabilización y es, por lo tanto, discutido en esta Declaración. Los errores en estados financieros provienen de errores matemáticos, errores en la



aplicación de principios de contabilidad, o el pasar por alto o hacer mal uso de hechos que existían al momento en que los estados financieros fueron preparados. Por el contrario, un cambio en estimación contable proviene de nueva información o desarrollos subsecuentes y consiguientemente de un mejor análisis o juicio. Por lo tanto, un error se puede distinguir de un cambio en estimación. El cambiar de un principio de contabilidad que no es generalmente aceptado hacia uno que es generalmente aceptado, es corrección de un error para fines de aplicación de esta Declaración.

### PUNTOS DE VISTA EN EL INFORME DE LOS CAMBIOS EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

12. Una cuestión esencial cuando se informa un cambio en un principio de contabilidad es la de modificar o no los estados financieros presentados correctamente para periodos anteriores, con el fin de que muestren el nuevo principio de contabilidad aplicado retroactivamente. A continuación se presenta un resumen de los diferentes puntos de vista en relación con esa cuestión:
  - (a) Los principios de contabilidad deben aplicarse consistentemente para todos los periodos presentados en estados financieros comparativos. El utilizar principios de contabilidad diferentes para partidas similares en estados financieros presentados para varios periodos puede dar lugar a malas interpretaciones de las tendencias de utilidad y otros datos analíticos que están basados en comparaciones. Por lo tanto, el mismo principio de contabilidad debe ser utilizado al presentar estados financieros de periodos corrientes y pasados. Por consiguiente, los estados financieros presentados para periodos anteriores en informes corrientes, deben ser modificados si una entidad informadora cambia un principio de contabilidad.
  - (b) El modificar los estados financieros de periodos anteriores puede debilitar la confianza pública en tales estados financieros y puede confundir a aquellos que los utilicen. Estados financieros que han sido preparados previamente sobre la base de principios de contabilidad generalmente aceptados en el momento en que los estados fueron emitidos deben, por lo tanto, ser considerados como finales con excepción de cambios en la entidad informadora o correcciones de errores.
  - (c) La modificación de estados financieros de periodos anteriores para algunos tipos de cambios requiere un esfuerzo considerable y algunas veces es imposible. Por ejemplo, es posible que no haya una información adecuada para modificar estados

financieros de periodos anteriores si el método de registrar los ingresos de contratos a largo plazo es cambiado del método de contrato terminado al método de porcentaje de terminación.

- (d) El modificar estados financieros de periodos anteriores por algunos cambios requiere algunas suposiciones que pueden dar resultados diferentes de los que hubieran sido si el nuevo principio adoptado se hubiese utilizado en periodos anteriores. Por ejemplo, si el método de valorar el inventario es cambiado del método UEPS al método PEPS, puede suponerse que el inventario final del periodo inmediatamente precedente es también el inventario inicial del periodo corriente por el método UEPS. Los efectos retroactivos bajo tal suposición pueden ser diferentes de los efectos de suponer que el método UEPS fue adoptado en una fecha anterior.

### DECLARACION

#### Justificación para un Cambio en un Principio de Contabilidad

13. El Comité concluye que en la preparación de estados financieros existe la suposición de que un principio de contabilidad una vez adoptado no debe ser cambiado en la contabilización de acontecimientos y transacciones de tipo similar. El uso consistente de principios de contabilidad de un período contable a otro, realza la utilidad de los estados financieros para aquellos que los utilizan, ya que facilita el análisis y entendimiento de datos contables comparativos.
14. La suposición de que una entidad no debe cambiar un principio de contabilidad, puede superarse solamente si la empresa justifica el uso de un principio de contabilidad alternativo aceptable, basándose en que es preferible. Sin embargo, un método de contabilización que fue adoptado previamente para un tipo de transacción o acontecimiento que está finalizando o que fue un acontecimiento único no repetitivo en el pasado, no debe ser cambiado. Por ejemplo, no debe ser cambiado el método de contabilización para un impuesto o crédito fiscal que está siendo descontinuado o para los costos preoperacionales relativos a una planta específica. Sin embargo, el Comité no intenta implicar de que un cambio en el período que se estima va a ser beneficiado por un costo diferido (si es justificado por los hechos) no debe de ser reconocido como un cambio en una estimación contable. La emisión de una Declaración del Comité de Principios de Contabilidad que crea un nuevo principio de contabilidad, que expresa una preferencia por un principio de contabilidad, o que rebate un principio de contabilidad

específico, es respaldo suficiente para un cambio en un principio de contabilidad. La responsabilidad de justificar otros cambios descansa en la entidad que propone el cambio.

#### **Revelación General — Un Cambio en un Principio de Contabilidad**

15. La naturaleza y la justificación para un cambio en un principio de contabilidad y su efecto en las utilidades debe ser revelada en los estados financieros del período en el cual se efectúa el cambio. La justificación para el cambio debe explicar claramente el por qué se prefiere el principio de contabilidad que se ha adoptado.

#### **Informe de un Cambio en un Principio de Contabilidad**

16. El Comité cree que, a pesar de que están en conflicto, tanto (a) el debilitamiento potencial de la confianza pública en los estados financieros resultantes de la modificación de estados financieros de períodos anteriores, como (b) la aplicación consistente de los principios de contabilidad en estados comparativos, son factores de importancia al informar un cambio en los principios de contabilidad. El Comité concluye que la mayoría de los cambios en la contabilización deben ser reconocidos por la inclusión del efecto acumulativo, basado en un cálculo retroactivo, de cambiar a un nuevo principio de contabilidad en la utilidad neta del período del cambio (párrafos 17 al 24) pero que algunos cambios específicos en los principios de contabilidad deben ser informados mediante la modificación de estados financieros de períodos anteriores (párrafos 25 al 28 y 32 al 33).
17. Por lo tanto, para todos los cambios en principios de contabilidad, con excepción de aquellos descritos en los párrafos 25 al 28 y 32 al 33, el Comité concluye que:
  - (a) Los estados financieros para períodos anteriores incluidos con fines comparativos deben presentarse como fueron previamente informados.
  - (b) El efecto acumulativo de cambiar a un nuevo principio de contabilidad sobre la cantidad de utilidades no distribuidas al principio del período en el que se efectúa el cambio, debe ser incluido en la utilidad neta del período del cambio (párrafo 18).
  - (c) El efecto de adoptar el nuevo principio de contabilidad en la utilidad antes de partidas extraordinarias y en la utilidad neta (y en los montos por acción correspondientes) del período del cambio debe ser revelado.

- (d) La utilidad antes de partidas extraordinarias y la utilidad neta calculada en una base pro forma<sup>2</sup> debe ser mostrada en los estados de utilidades para todos los períodos presentados como si el nuevo principio de contabilidad adoptado hubiese sido aplicado durante todos los períodos afectados (párrafo 19).

Por lo tanto, la utilidad antes de partidas extraordinarias y la utilidad neta (con excepción del ajuste acumulativo) para el período del cambio debe ser revelada sobre la base del nuevo principio de contabilidad adoptado. Las conclusiones en este párrafo se modifican para ciertas situaciones especiales, las cuales se describen en los párrafos 21 al 28.

18. *Efectos acumulativos de un cambio en un principio de contabilidad.*—La cantidad mostrada en el estado de utilidades por el efecto acumulativo de cambiar a un nuevo principio de contabilidad es la diferencia entre: (a) la cantidad de utilidades no distribuidas al principio del período de un cambio; y (b) la cantidad de utilidades no distribuidas que hubieran sido informadas a esa fecha si el nuevo principio de contabilidad hubiese sido aplicado retroactivamente para todos los períodos anteriores que hayan sido afectados y por el reconocimiento de sólo los efectos directos del cambio y el correspondiente efecto del impuesto sobre la renta. El monto del efecto acumulativo debe ser mostrado en el estado de utilidades entre los subtítulos “partidas extraordinarias” y “utilidad neta”. El efecto acumulativo no es una partida extraordinaria pero debe ser informado de un modo similar al de una partida extraordinaria. La información por acción mostrada en el estado de utilidades debe incluir el monto por acción del efecto acumulativo del cambio en la contabilización.
19. *Efectos pro forma de la aplicación retroactiva.*—Los efectos pro forma de la aplicación retroactiva (párrafo 17 (d) incluyendo la nota 2 deben ser mostrados en el estado de utilidades para la utilidad antes de parti-

<sup>2</sup> Los montos pro forma incluyen tanto (a) los efectos directos de un cambio; y (b) los ajustes no discrecionales en partidas basadas en utilidad antes de impuestos o utilidad neta, tal como el gasto de las participaciones en utilidades y ciertas regalías que hubieran sido reconocidas si el nuevo principio de contabilidad adoptado hubiese sido aplicado en períodos anteriores: los efectos del impuesto sobre la renta correspondiente deben ser reconocidos para ambos, (a) y (b). Los efectos directos están limitados a aquellos ajustes que hubieran sido registrados para modificar los estados financieros de períodos anteriores para aplicar retroactivamente el cambio. Los ajustes no discrecionales descritos en (b) no deben, por lo tanto, ser reconocidos al calcular el ajuste para el efecto acumulativo del cambio descrito en el párrafo 18, a menos que los ajustes no discrecionales de períodos anteriores se registren actualmente.

das extraordinarias y para la utilidad neta. Los montos de utilidad por acción para la utilidad antes de partidas extraordinarias y utilidad neta calculados en una base pro forma, deben ser mostrados en el estado de utilidades. Si el espacio no lo permite, tales montos por acción deben mostrarse prominentemente en un anexo separado o en forma tabular en las notas a los estados financieros con apropiada referencia cruzada; cuando esto se haga, los montos por acción actuales deben ser repetidos para fines comparativos. Los montos pro forma deben ser mostrados tanto en los informes corrientes como en los futuros para todos los períodos presentados que sean anteriores al cambio y que hayan sido afectados. El Apéndice A ilustra la manera de informar un cambio en un principio de contabilidad. Si solamente se presenta un estado de utilidades para el período corriente, los montos actuales y pro forma (y los datos por acción correspondientes) para el período inmediatamente precedente deben ser revelados.

20. Los pasos principales para calcular e informar el efecto acumulativo y las cantidades pro forma de un cambio en un principio de contabilidad pueden ser ilustrados por un cambio en el método de depreciación para activos registrados previamente como sigue:
- (a) La clase o clases de activos depreciables a los cuales el cambio aplica debe ser identificada. (Una "clase de activos" se refiere a características físicas generales).
  - (b) La cantidad de depreciación acumulada en activos registrados al principio del período del cambio debe ser recalculada sobre las bases de aplicar retroactivamente el nuevo método de depreciación. La depreciación acumulada debe ser ajustada por la diferencia entre la cantidad recalculada y la cantidad registrada. Los impuestos diferidos deben ser ajustados por los efectos correspondientes del impuesto sobre la renta.
  - (c) El efecto acumulativo en la cantidad de utilidades no distribuidas al principio del período del cambio resultante de los ajustes a que nos hemos referido en (b) debe ser mostrado en el estado de utilidades del período del cambio.
  - (d) Las cantidades pro forma deben dar efecto a las provisiones pro forma para depreciación de cada período anterior presentado y a los ajustes pro forma de partidas no discrecionales,<sup>a</sup> calculadas en

<sup>a</sup> Véase nota 2.

la suposición de la aplicación retroactiva del nuevo método adoptado para todos los periodos anteriores y ajustado por los efectos del impuesto sobre la renta correspondiente.

21. *Cambio en el método de amortización y revelación correspondiente.*—La contabilización de los costos de activos de larga vida requiere el adoptar un patrón sistemático de cargar esos costos o gastos. Estos patrones se conocen como métodos de depreciación, agotamiento, o amortización (todos ellos se consideran en esta Declaración como métodos de amortización). Varios patrones para cargar costos a los gastos son aceptables para activos depreciables; para otros tipos de activos de larga vida existen menos patrones aceptables para su amortización.
  
22. Al seleccionar un método de amortización para activos identificables se consideran varios factores y éstos pueden cambiar, aún para activos similares. Por ejemplo, una compañía puede adoptar un nuevo método de amortización para activos con larga vida que acaban de ser adquiridos y son identificables, y aplicar ese método para todos los nuevos activos adicionales de la misma clase, pero continuar aplicando el método anterior para los saldos existentes de activos de esa clase registrados previamente. Para ese tipo de cambio en un principio de contabilidad, no hay ajuste del tipo descrito en los párrafos 17 al 20, pero debe revelarse una descripción de la naturaleza del cambio en el método y su efecto en la utilidad antes de partidas extraordinarias y utilidad neta del período del cambio, junto con los montos por acción correspondientes. No obstante, si el nuevo método de amortización se aplica a activos de esa clase previamente registrados, el cambio en un principio de contabilidad requiere un ajuste por el efecto acumulativo del cambio y deben aplicarse las estipulaciones de los párrafos 13 al 20.
  
23. *Montos pro forma no determinables.*—En situaciones poco comunes los montos pro forma descritos en el párrafo 19 no pueden ser calculados o estimados razonablemente para periodos anteriores individuales, a pesar de que el efecto acumulativo sobre las utilidades no distribuidas al principio del período del cambio pueda ser determinado. El efecto acumulativo debe ser entonces informado en el estado de utilidades del período del cambio del modo descrito en el párrafo 18. La razón para no mostrar los montos pro forma por periodos debe ser explicada porque el revelar tales montos es requerido y esperado por aquellos que utilizan los estados financieros.

24. *Efecto acumulativo no determinable.*—Calcular el efecto en las utilidades no distribuidas al principio del período en el cual se hizo un cambio en un principio de contabilidad, puede ser algunas veces imposible. En esas situaciones poco comunes, la revelación debe limitarse a mostrar el efecto del cambio en los resultados de las operaciones del período del cambio (incluyendo los datos por acción) y a explicar la razón por la cual se omite la contabilización del efecto acumulativo y la revelación de montos pro forma para años anteriores. El ejemplo principal de este tipo de cambio en la contabilización es un cambio en el método de valuación de inventarios del UEPS al PEPS para los cuales las dificultades en calcular los efectos de ese cambio son descritas en el párrafo 12 (d).
25. *Cambios especiales en un principio de contabilidad informados mediante la aplicación retroactiva del nuevo método en modificación de períodos anteriores.*—Algunos cambios en principios de contabilidad son de tal manera que las ventajas de la aplicación retroactiva en informes de períodos anteriores son mayores que las desventajas. Por consiguiente, para esos pocos cambios, el Comité concluye que los estados financieros de todos los períodos anteriores presentados deben de ser modificados. Los cambios que deben existir de acuerdo con este tratamiento son: (a) un cambio del método UEPS de valuación de inventarios, a otro método; (b) un cambio en el método de contabilización para los contratos de construcción a largo plazo; y (c) un cambio a o del método de contabilización "costo completo", el cual es utilizado en las industrias extractivas.
26. La naturaleza y la justificación para un cambio en un principio de contabilidad descrito en el párrafo 25 debe ser revelada en los estados financieros para el período en el cual se adoptó el cambio. Además, el efecto del cambio en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta, y los montos por acción correspondientes debe ser revelado para todos los períodos presentados. Esta revelación puede hacerse en la parte principal del estado de utilidades o en las notas. El Apéndice B ilustra la manera de informar un cambio retroactivo en un principio de contabilidad por la modificación de los estados de aquellos períodos anteriores afectados. Los estados financieros de períodos subsecuentes no necesitan repetir tal revelación.
27. *Exención especial para una distribución pública inicial.*—El Comité concluye que en una situación específica la aplicación de las estipulaciones anteriores señaladas en esta Declaración pueden resultar en estados financieros que presenten los resultados de las operaciones que no sean de una gran utilidad para aquellas perso-

nas que van a utilizarlos. Por ejemplo, una compañía que es poseída por unos pocos individuos puede decidir cambiar de un principio de contabilidad aceptable a otro principio aceptable en relación con una futura oferta pública de acciones de sus valores patrimoniales. Puede ser que los inversionistas potenciales se encuentren mejor servidos por estados de utilidades para un período de años que reflejen el uso de los nuevos principios de contabilidad adoptados porque serán iguales a aquellos que se espera utilizar en períodos futuros. En reconocimiento de esta situación, el Comité concluye que los estados financieros para todos los períodos presentados pueden ser modificados retroactivamente cuando una compañía emite por primera vez sus estados financieros para cualesquiera de los siguientes propósitos: (a) obtener capital patrimonial adicional de los inversionistas; (b) efectuar una combinación mercantil; o (c) registrar valores. Esta exención es disponible solamente una vez para cambios hechos en el momento que los estados financieros de una compañía son usados por primera vez para algunos de esos propósitos y no es disponible para compañías cuyos valores están ampliamente poseídos.

28. La compañía debe revelar en los estados financieros emitidos bajo las circunstancias descritas en el párrafo 27, la naturaleza del cambio en el principio de contabilidad y la justificación para el mismo (párrafo 16).

#### Revelación de un Cambio en una Estimación Contable

29. El Comité concluye que el efecto de un cambio en una estimación contable debe ser contabilizado en: (a) el período del cambio si éste afecta ese período solamente; o (b) en el período del cambio y períodos futuros si el cambio afecta ambos. Un cambio en una estimación no debe ser contabilizado por medio de la modificación de las cantidades informadas en estados financieros de períodos anteriores o informando montos pro forma para períodos anteriores.<sup>4</sup>
30. Un cambio en una estimación contable que es reconocido en todo o en parte por un cambio en un principio de contabilidad debe ser informado como un cambio en una estimación debido a que el efecto acumulativo atribuible al cambio en el principio de contabilidad no puede ser separado de los efectos corrientes o futuros del cambio en la estimación (párrafo 9). A pesar de

<sup>4</sup> Los estados financieros de un período anterior no deben ser modificados por un cambio en la estimación resultante de una reciente resolución de una incertidumbre, la cual podía haber causado que el auditor emitiera su opinión con salvedad sobre los estados financieros previos, a menos que el cambio tenga todas las condiciones para un ajuste de período anterior (Declaración N° 3, párrafo 11).



que ese tipo de cambio en la contabilización es en cierto modo similar a un cambio en el método de amortización (párrafos 21 y 22), el efecto contable de un cambio en un método de amortización puede ser separado del efecto de un cambio en la estimación de períodos de beneficio o servicio y los valores residuales de los activos. Por lo tanto, un cambio en el método de amortización para activos registrados previamente, debe ser tratado como un cambio en un principio de contabilidad, mientras que un cambio en el período de beneficio estimado o en el valor residual debe ser tratado como un cambio en una estimación contable.

31. *Revelación.*—El efecto en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta y montos por acción correspondientes del período corriente, debe ser revelado para un cambio en la estimación que afecte varios períodos futuros, tal como un cambio en las vidas útiles de activos depreciables o suposiciones actuariales que afecten los costos de jubilaciones. La revelación del efecto en las cantidades del estado de utilidades no es necesaria para estimaciones hechas en cada período en el curso ordinario de la contabilización para partidas tales como cuentas incobrables u obsolescencia de inventarios; sin embargo, se recomienda la revelación si el efecto de un cambio en la estimación es importante.

#### Revelación de un Cambio en la Entidad

32. El Comité concluye que deben ser informados los cambios en la contabilización que resultan en estados financieros que son en efecto los estados de una entidad informadora diferente (párrafo 10) lo cual se puede hacer modificando los estados financieros presentados de todos los períodos anteriores, con el fin de mostrar información financiera para la nueva entidad informadora para todos los períodos.
33. *Revelación.*—Los estados financieros del período de un cambio en la entidad informadora deben describir la naturaleza del cambio y la razón para el mismo. Además, el efecto del cambio en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta y montos por acción correspondientes debe ser revelado para todos los períodos presentados. Los estados financieros de períodos subsiguientes no necesitan repetir las revelaciones.

#### Revelación de la Corrección de un Error en Estados Financieros Emitidos Previamente

34. El Comité concluye que la corrección de un error en los estados financieros de un período anterior, descubierto posteriormente a su emisión (párrafo 11) debe

ser informado como un ajuste de período anterior. (La Declaración N<sup>o</sup> 3, párrafo 9, trata sobre la manera de informar ajustes de períodos anteriores).

35. *Revelación.*—La naturaleza de un error en estados financieros emitidos previamente y el efecto de su corrección en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta, y los montos por acción correspondientes, deben revelarse en el período en el cual el error fue descubierto y corregido. Los estados financieros de períodos subsiguientes no necesitan repetir la revelación.

#### Significatividad

36. El Comité concluye que un número de factores son de importancia para la significatividad de: (a) cambios en la contabilización considerados en esta Declaración; y (b) correcciones de errores al determinar tanto el tratamiento contable de estas partidas como la necesidad de la revelación. La significatividad debe ser considerada en relación a los efectos de cada cambio separadamente y al efecto combinado de todos los cambios. Si un cambio o corrección tiene un efecto importante en la utilidad antes de partidas extraordinarias o en la utilidad neta del período corriente antes del efecto del cambio, los tratamientos y las revelaciones descritas en esta Declaración deben seguirse. Además, si un cambio o corrección tiene un efecto importante en la tendencia de utilidades, se requieren los mismos tratamientos y revelaciones. Un cambio que no tiene un efecto importante en el período del cambio pero que es razonablemente cierto que tendrá un efecto importante en períodos posteriores debe ser revelado siempre que sean presentados los estados financieros del período del cambio.

#### Resúmenes Históricos de Información Financiera

37. Los resúmenes de información financiera para un número dado de períodos, son comúnmente incluidos en los informes financieros. Los resúmenes frecuentemente muestran estados condensados de utilidades incluyendo montos correspondientes de utilidad por acción, para cinco años o más. En muchos informes anuales a los accionistas, los datos financieros más resaltantes presentan información similar en forma capsular. El Comité concluye que toda esa información debe ser preparada en la misma forma (incluyendo la presentación de montos pro forma) a la prescrita en esta Declaración para estados financieros principales (párrafos 13 al 36) porque los resúmenes incluyen datos financieros basados en los estados financieros principales. En un resumen de información financiera que incluye un período contable en el cual fue efec-

tuado un cambio en un principio de contabilidad, la cantidad del efecto acumulativo del cambio que fue incluida en la utilidad neta del período del cambio debe ser mostrada separadamente junto con la utilidad neta y los montos por acción correspondiente de ese período y no deben revelarse solamente por medio de una nota ni tampoco entre paréntesis.

## APENDICE A

### Una Ilustración de Cómo Informar un Cambio en un Principio de Contabilidad (de acuerdo con los párrafos 17 al 22)

38. En el año 1977 la Compañía ABC decide adoptar el método de depreciación de línea recta para el equipo de planta. El método de línea recta será utilizado para nuevas adquisiciones así como también para el equipo de planta que fue adquirido previamente, para el cual la depreciación se había calculado bajo un método acelerado.
39. Esta ilustración supone que los efectos directos están limitados al efecto en depreciación y las provisiones del impuesto sobre la renta correspondientes y que el efecto directo en inventarios no es importante. Los montos pro forma han sido ajustados por los efectos hipotéticos del cambio producidos en las provisiones para compensaciones de incentivos. Los montos por acción son calculados suponiendo que 1,000,000 de acciones comunes están emitidas y en circulación, que 100,000 acciones adicionales serían emitidas si todos los bonos en circulación (que no son acciones comunes equivalentes) son convertidos, y que el gasto de interés anual, menos impuestos, para los bonos convertibles es de \$25,000. Otros datos para esta ilustración son:

Año	Exceso de Depreciación Acelerada Sobre Depreciación en Línea Recta	Efectos del Cambio	
		Directo, menos Efecto Impositivo	Pro forma (Nota A)
Antes de 1973 . . .	\$ 20,000	\$ 10,000	\$ 9,000
1973 . . . . .	80,000	40,000	36,000
1974 . . . . .	70,000	35,000	31,500
1975 . . . . .	50,000	25,000	22,500
1976 . . . . .	30,000	15,000	13,500
<b>Total al principio de 1977 . . . . .</b>	<b>\$250,000</b>	<b>\$125,000</b>	<b>\$112,500</b>

40. La manera de informar el cambio en estados comparativos de dos años es:

	1977	1976
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad . . . . .	\$1,200,000	\$1,100,000
Partida extraordinaria (descripción) . . . . .	(35,000)	100,000
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1976) de cambiar a un método de depreciación diferente (Nota A) . . . . .	125,000	
Utilidad neta . . . . .	<u>\$1,290,000</u>	<u>\$1,200,000</u>

Montos por acción:

Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución:		
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad . . . . .	\$1.20	\$1.10
Partida extraordinaria . . . . .	(0.04)	0.10
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1976) de cambiar a un método de depreciación diferente . . . . .	0.13	
Utilidad neta . . . . .	<u>\$1.29</u>	<u>\$1.20</u>

Utilidad por acción común — suponiendo dilución total:		
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad . . . . .	\$1.11	\$1.02
Partida extraordinaria . . . . .	(0.03)	0.09
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1976) de cambiar a un método de depreciación diferente . . . . .	0.11	
Utilidad neta . . . . .	<u>\$1.19</u>	<u>\$1.11</u>

Montos pro forma suponiendo que el nuevo método de depreciación se aplica retroactivamente:

Utilidad antes de partida extraordinaria ...	\$1,200,000	\$1,113,500
Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución	\$1.20	\$1.11
Utilidad por acción común — suponiendo dilución total	\$1.11	\$1.04
Utilidad neta . . . . .	\$1,165,000	\$1,213,000
Utilidad por acción común — suponiendo dilución total	\$1.08	\$1.13

(Véanse notas a los estados financieros).

#### NOTA A:

##### Cambio en el Método de Depreciación para el Equipo de Planta

La depreciación del equipo de planta ha sido calculada por el método de línea recta en el año 1977. La depreciación del equipo de planta en periodos anteriores, comenzando en 1960, fue calculada por el método de la suma de los años digitos. El nuevo método de depreciación fue adoptado para reconocer... (establezca la justificación para el cambio del método de depreciación) ... y ha sido aplicado retroactivamente a las adquisiciones de equipo de años anteriores. El efecto del cambio en 1977 fue el de aumentar la utilidad antes de partida extraordinaria en aproximadamente \$10,000 (o un centavo por acción). El ajuste de \$125,000 (después de la reducción por impuesto sobre la renta de \$125,000 por aplicar retroactivamente el nuevo método es incluido en la utilidad de 1977. Los montos pro forma mostrados en el estado de utilidades han sido ajustados por el efecto de la aplicación retroactiva de la depreciación, el cambio en las provisiones para compensaciones de incentivos que hubieran sido hechas si el nuevo método hubiese estado en efecto, e impuesto sobre la renta correspondiente.

41. El modo de informar el cambio en estados comparativos de cinco años es:

	1977	1976	1975	1974	1973
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad .....	\$1,200,000	\$1,100,000	\$1,300,000	\$1,000,000	\$800,000
Partida extraordinaria .....	(35,000)	100,000	—	40,000	—
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1976) de cambiar a un método de depreciación diferente (Nota A) .....	125,000	—	—	—	—
<b>Utilidad neta .....</b>	<b><u>\$1,290,000</u></b>	<b><u>\$1,200,000</u></b>	<b><u>\$1,300,000</u></b>	<b><u>\$1,040,000</u></b>	<b><u>\$800,000</u></b>
Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución:					
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad .....	\$1.20	\$1.10	\$1.30	\$1.00	\$0.80
Partida extraordinaria .....	(0.04)	0.10	—	0.04	—
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1976) de cambiar a un método de depreciación diferente .....	0.13	—	—	—	—
<b>Utilidad neta .....</b>	<b><u>\$1.29</u></b>	<b><u>\$1.20</u></b>	<b><u>\$1.30</u></b>	<b><u>\$1.04</u></b>	<b><u>\$0.80</u></b>

	1977	1976	1975	1974	1973
<b>Utilidad por acción común — suponiendo dilución total:</b>					
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad .....	\$1.11	\$1.02	\$1.20	\$0.93	\$0.75
Partida extraordinaria .....	(0.03)	0.09	—	0.04	—
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1976) de cambiar a un método de depreciación diferente .....	0.11	—	—	—	—
<b>Utilidad neta .....</b>	<b><u>\$1.19</u></b>	<b><u>\$1.11</u></b>	<b><u>\$1.20</u></b>	<b><u>\$0.97</u></b>	<b><u>\$0.75</u></b>

**Montos pro forma suponiendo que el nuevo método de depreciación se aplica retroactivamente:**

Utilidad antes de partida extraordinaria .....	\$1,200,000	\$1,113,500	\$1,322,500	\$1,031,500	\$836,000
Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución .....	\$1.20	\$1.11	\$1.32	\$1.03	\$0.84
Utilidad por acción común — suponiendo dilución total .....	\$1.11	\$1.04	\$1.23	\$0.96	\$0.78
<b>Utilidad neta .....</b>	<b>\$1,165,000</b>	<b>\$1,213,500</b>	<b>\$1,322,500</b>	<b>\$1,071,500</b>	<b>\$836,000</b>
Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución .....	\$1.17	\$1.21	\$1.32	\$1.07	\$0.84
Utilidad por acción común — suponiendo dilución total .....	\$1.08	\$1.13	\$1.23	\$1.00	\$0.78

Una nota similar a la Nota A de este Apéndice debe adjuntarse al estado de utilidades comparativo de cinco años.

## APENDICE B

**Una Ilustración de Cómo Informar un Cambio Especial en un Principio de Contabilidad por la Modificación de Estados Financieros de Periodos Anteriores (de acuerdo con los párrafos 25 y 26)**

42. La Compañía XYZ decide, en el año 1977, adoptar el método de porcentaje de terminación en la contabilización de todos sus contratos de construcción a largo plazo. La compañía había utilizado en años anteriores el método de contrato terminado y había mantenido registros que son adecuados para aplicar retroactivamente el método de porcentaje de terminación. El cambio en un principio de contabilidad debe ser informado del modo descrito en los párrafos 25 y 26.
43. El efecto directo del cambio en un principio de contabilidad y otros datos supuestos para esta ilustración son:

Año	Utilidad antes de impuesto Registrada por el		Diferencia en la UHidad	
	Método de Porcentaje de Terminación	Método de Contrato Terminado	Directa	Menos Efecto Impositivo
Antes de 1973 . . .	\$1,800,000	\$1,300,000	\$500,000	\$250,000
1973 . . . . .	900,000	800,000	100,000	50,000
1974 . . . . .	700,000	1,000,000	(300,000)	(150,000)
1975 . . . . .	800,000	600,000	200,000	100,000
1976 . . . . .	1,000,000	1,100,000	(100,000)	(50,000)
<b>Total al principio de 1977 . . . . .</b>	<b>5,200,000</b>	<b>4,800,000</b>	<b>400,000</b>	<b>200,000</b>
1977 . . . . .	1,100,000	900,000	200,000	100,000
<b>Total . . . . .</b>	<b>\$6,300,000</b>	<b>\$5,700,000</b>	<b>\$600,000</b>	<b>\$300,000</b>

Los montos por acción son calculados suponiendo que . . . . 1,000,000 de acciones comunes están emitidas y en circulación, que 100,000 acciones adicionales serían emitidas si todos los bonos en circulación (los cuales no son equivalentes de acciones comunes) son convertidos, y que el gasto de interés anual, menos impuestos, para los bonos convertibles es de \$25,000.





44. El modo de informar el cambio en estados comparativos de dos años es:

**Estado de Utilidades:**

	1977	1976
Utilidad antes de partida extraordinaria . . . . .	\$550,000	\$500,000
Partida extraordinaria (descripción) . . . . .	—0—	(80,000)
Utilidad neta . . . . .	<u>\$550,000</u>	<u>\$420,000</u>

**Montos por acción:**

Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución:		
Utilidad antes de partida extraordinaria . . . . .	\$0.55	\$0.50
Partida extraordinaria . . . . .	—0—	(0.08)
Utilidad neta . . . . .	<u>\$0.55</u>	<u>\$0.42</u>

Utilidad por acción común — suponiendo dilución total:		
Utilidad antes de partida extraordinaria . . . . .	\$0.52	\$0.47
Partida extraordinaria . . . . .	—0—	(0.07)
Utilidad neta . . . . .	<u>\$0.52</u>	<u>\$0.40</u>

**Estado de Utilidades no Distribuidas:**

	1977	1976
Saldo al principio del año, como fue previamente informado . . . . .	\$17,800,000	\$17,330,000
Más ajuste por el efecto acumulativo en años anteriores de aplicar retroactivamente el nuevo método de contabilización de los contratos a largo plazo (Nota A) . . . . .	200,000	250,000
Saldo al principio del año ajustado . . . . .	18,000,000	17,580,000
Utilidad neta . . . . .	550,000	420,000
Saldo al final del año . . . . .	<u>\$18,550,000</u>	<u>\$18,000,000</u>

(Véanse notas a los estados financieros).

**NOTA A:**

**Cambio en el Método de Contabilización de Contratos a Largo Plazo**

La Compañía ha contabilizado en 1977, los ingresos y costos de contratos de construcción a largo plazo por el método de porcentaje de terminación mientras que en todos los años anteriores los ingresos y costos fueron determinados por el método de contrato terminado. El nuevo método de contabilización para contratos a largo plazo fue adoptado para reconocer... (establezca la justificación para el cambio en el principio de contabilidad)... y los estados financieros de años anteriores han sido modificados para aplicar retroactivamente el nuevo método. Para fines de impuestos sobre la renta, se ha seguido utilizando el método de contrato terminado. El efecto del cambio en la contabilización en la utilidad de 1977 y en la utilidad previamente informada para 1976 es:

	Aumento (Disminución)	
	1977	1976
Efecto en:		
Utilidad antes de partida extraordinaria y utilidad neta ..	€100,000	€(50,000)
Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución ... .	€0.10	€(0.05)
Utilidad por acción común — suponiendo dilución total ... ..	€0.09	€(0.05)

Los saldos de utilidades no distribuidas para 1976 y 1977 han sido ajustados por el efecto (neto de impuesto sobre la renta) de aplicar retroactivamente el nuevo método de contabilización.

45. Una nota a un resumen de cinco años de estados financieros debe revelar el efecto del cambio en la utilidad neta y los montos por acción correspondientes para los períodos afectados, de la siguiente manera:

**NOTA A:**

**Cambio en el Método de Contabilización de Contratos a Largo Plazo**

La compañía ha contabilizado en el año 1977, los ingresos y costos de contratos de construcción a largo plazo por el método de porcentaje de terminación mientras que en todos los años anteriores los ingresos y costos fueron determinados por el método de contrato terminado. El nuevo método de contabilización para contratos a largo plazo fue adoptado para reconocer... (establezca justificación para el cambio en el principio de contabilidad)... y los estados financieros de años anteriores han sido modificados para aplicar retroactivamente el nuevo método. Para fines de impuesto sobre la renta, se ha seguido utilizando el método de contrato terminado. El efecto del cambio en la contabilización en la utilidad neta previamente registrada para 1976 y años anteriores es:



	1976	1975	1974	1973
Utilidad neta como fue previamente informada _____	¢470,000	¢300,000	¢500,000	¢400,000
Ajuste por efecto del cambio en el principio de contabilidad que se aplica retroactivamente _____	50,000)	100,000	(150,000)	50,000
Utilidad neta ajustada _____	<u>¢420,000</u>	<u>¢400,000</u>	<u>¢350,000</u>	<u>¢450,000</u>
<b>Montos por acción:</b>				
<b>Utilidad por acción común — suponiendo la no dilución:</b>				
Utilidad neta como fue previamente informada _____	¢0.47	¢0.30	¢0.50	¢0.40
Ajuste por efecto del cambio en el principio de contabilidad que se aplica retroactivamente _____	(0.05)	0.10	(0.15)	0.05
Utilidad neta ajustada _____	<u>¢0.42</u>	<u>¢0.40</u>	<u>¢0.35</u>	<u>¢0.45</u>
<b>Utilidad por acción común — suponiendo dilución total:</b>				
Utilidad neta como fue previamente informada _____	¢0.45	¢0.30	¢0.47	¢0.38
Ajuste por efecto del cambio en el principio de contabilidad que se aplica retroactivamente _____	(0.05)	0.09	(0.13)	0.05
Utilidad neta ajustada _____	<u>¢0.40</u>	<u>¢0.39</u>	<u>¢0.34</u>	<u>¢0.43</u>

El contenido de esta Declaración representa la opinión unánime de los miembros del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. El Comité está autorizado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua para emitir pronunciamientos sobre principios de contabilidad.

Las Declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Nicaragua, sobre los temas a que se refieren las Declaraciones.

### COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Julio Linares Barrios  
Anibal Arana Valladares  
J. Antonio Gutiérrez Alfaro  
Gilberto Paniagua Vanegas  
Anthony F. Vick

### JUNTA DIRECTIVA

1976 - 1977

René González Castillo, Presidente  
Oswaldo Herrera Alegría, Secretario  
Ricardo Díaz Palacios, Tesorero  
Alejandro Dávila Torres, Fiscal  
Anibal Arana Valladares, 1er. Vocal  
Oscar Robles Velásquez, 2do. Vocal  
Juan López Zeledón, 3er. Vocal

# COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

## DECLARACION DEL COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Nº 7

### REVELACION DE POLITICAS DE CONTABILIDAD

#### INDICE DEL CONTENIDO

	Párrafos número
INTRODUCCION .....	1-4
DISCUSION .....	5-7
DECLARACION	
Aplicación .....	8-11
Contenido .....	12-14
Formato .....	15

# Revelación de Políticas de Contabilidad

## INTRODUCCION

1. En años recientes, varias empresas mercantiles han adoptado la práctica de incluir en sus informes anuales a los accionistas, un resumen separado de las políticas de contabilidad importantes que se han seguido en la preparación de los estados financieros. Esta revelación ha sido recibida favorablemente por quienes utilizan los estados financieros, y ha sido apoyada por las organizaciones que representan negocios en general.
2. La práctica seguida por esas entidades que presentan resúmenes de políticas de contabilidad, ha variado considerablemente. Algunas presentan el resumen de tales políticas como parte integrante de los estados financieros; otras lo presentan como información suplementaria. Además, hay diferencias tanto en la naturaleza como en el grado de revelación, y no existen guías al respecto.
3. La revelación de las políticas de contabilidad por parte de aquellas entidades que no presentan resúmenes separados, también ha variado. Algunas han incluido descripciones de todas las políticas de contabilidad importantes en notas relativas a partidas específicas en los estados financieros. La mayoría de las entidades, sin embargo, no han revelado información respecto a algunas de sus políticas de contabilidad importantes.
4. En vista del creciente reconocimiento de la utilidad de la revelación de políticas de contabilidad, el Comité de Principios de Contabilidad ha considerado si tal revelación debe ser requerida en los estados financieros y si deben establecerse guías en cuanto a la forma y alcance de la misma. Esta Declaración presenta las conclusiones del Comité.

## DISCUSION

5. Los estados financieros constituyen el producto final del proceso de la contabilidad financiera, el cual se rige por principios de contabilidad generalmente aceptados en tres distintos niveles: principios esenciales,

principios generales de operación, y principios detallados.<sup>1</sup> La aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados requiere el ejercicio de un juicio en cuanto a la relativa y apropiada aplicabilidad de principios alternativos aceptables y métodos de aplicación en circunstancias específicas de diversas y complejas actividades económicas. A pesar de que los esfuerzos combinados de organizaciones de contadores profesionales, del comercio, y de las entidades reguladoras, han reducido significativamente el número de alternativas aceptables, y se espera que lo reduzcan aún más, el juicio debe ejercitarse al aplicar los principios en los tres niveles.

6. Las *políticas de contabilidad* de una entidad son los principios de contabilidad específicos y los métodos de aplicar tales principios que a juicio de la gerencia de la entidad son los más apropiados en las circunstancias para presentar razonablemente la posición financiera, los cambios en la posición financiera, y los resultados de sus operaciones, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, y que consiguientemente han sido adoptados para la preparación de los estados financieros.
7. Las políticas de contabilidad adoptadas por una entidad pueden afectar significativamente la presentación de su posición financiera, los cambios en la posición financiera, y los resultados de sus operaciones. Por consiguiente, la utilidad de los estados financieros para efectos de tomar decisiones económicas relativas a la entidad, depende en forma importante de la comprensión por parte del usuario de las políticas de contabilidad seguidas por la entidad.

## DECLARACION

### Aplicación

8. El Comité concluye que la información sobre las políticas de contabilidad adoptadas por una entidad es indispensable para aquellos que utilizan estados financieros. Cuando se emitan estados financieros que pretendan presentar razonablemente la posición financiera, cambios en la posición financiera, y los resultados de operaciones, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, se debe incluir, como parte integrante de los estados financieros, una descripción de todas las políticas de contabilidad importantes de la entidad emisora. Cuando sea apropiado emitir uno o más de los estados financieros básicos sin los otros, con el propósito de presentar razonablemente

<sup>1</sup> Véase "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", Declaración N<sup>o</sup> 2, párrafo 4.

la información dada de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los estados financieros así presentados deben incluir también la revelación de las políticas de contabilidad pertinentes.

9. El Comité también concluye que la información acerca de las políticas de contabilidad adoptadas y seguidas por entidades sin fines de lucro, debe presentarse como parte integrante de sus estados financieros.
10. Las estipulaciones de los párrafos 8 y 9 no son aplicables a estados financieros no auditados que se emitan a una fecha intermedia entre las fechas de los informes anuales (por ejemplo, al fin de cada trimestre), siempre y cuando la entidad que los emite no haya cambiado sus políticas de contabilidad desde el final de su año fiscal anterior.<sup>2</sup>
11. Esta Declaración no reemplaza ningún pronunciamiento anterior del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua relacionado con los requerimientos de revelación.

#### Contenido

12. La revelación de políticas de contabilidad debe identificar y describir los principios de contabilidad seguidos por la entidad y los métodos de aplicación de aquellos principios que afectan importantemente la determinación de la posición financiera, los cambios en la posición financiera, o los resultados de operaciones. En general, la revelación debe abarcar decisiones importantes con relación a los principios considerados apropiados para el reconocimiento de ingresos y la distribución de los costos de activos entre periodos actuales y futuros; en particular, debe abarcar aquellos principios de contabilidad y métodos que comprenden cualquiera de los siguientes casos:
  - (a) Una selección entre alternativas aceptables existentes;
  - (b) Principios y métodos peculiares a la industria en la que opera la entidad, así como si tales principios y métodos son seguidos predominantemente en esa industria;

<sup>2</sup> El Comité reconoce también que podría ser apropiado omitir la revelación de políticas de contabilidad en algunas otras circunstancias, por ejemplo, en estados financieros limitados a uso interno solamente y en algunos informes especiales en los que se hacen presentaciones incompletas o no financieras.



- (c) Aplicaciones nuevas o no usuales de principios de contabilidad generalmente aceptados (y, si es aplicable, de principios y métodos peculiares a la industria en que opera la entidad).
13. Como ejemplos de las políticas de contabilidad cuya revelación sería normalmente necesaria por parte de una entidad mercantil se pueden citar, entre otros, los relativos a las bases para consolidación, los métodos de depreciación, la amortización de activos intangibles, la valuación de inventarios, el reconocimiento de ingresos en contratos de construcción a largo plazo, y el reconocimiento de ingresos derivados de la concesión de franquicias y operaciones de arrendamiento. Esta lista de ejemplos no pretende ser completa.
14. La revelación en los estados financieros de las políticas de contabilidad no debe duplicar detalles (v.gr.: la composición de inventarios o de inmuebles, maquinaria y equipo) presentados en otro lugar como parte de dichos estados. En algunos casos, la revelación de las políticas de contabilidad debe referenciarse a detalles presentados en otro lugar como parte de los estados financieros; por ejemplo, los cambios en las políticas de contabilidad habidos durante el período deben ser descritos referenciándose a la revelación requerida por la Declaración N° 6, *Cambios en la Contabilización*, sobre el efecto del cambio en el período actual y el efecto pro-forma de su aplicación retroactiva.

#### Formato

15. El Comité reconoce que es necesario ser flexible en cuanto al formato (incluyendo la ubicación) de la revelación de las políticas de contabilidad, siempre y cuando la entidad que emite los estados financieros identifique y describa sus políticas de contabilidad importantes como parte integrante de los mismos, de acuerdo con las guías contenidas en esta Declaración. El Comité cree que la revelación es especialmente útil si se presenta separadamente en un *Resumen de Políticas de Contabilidad Importantes*, precediendo las notas a los estados financieros o bien como la primera nota. Por lo tanto, expresa su preferencia por ese formato bajo ese mismo título u otro semejante.

— :: —

El contenido de esta Declaración representa la opinión unánime de los miembros del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

El Comité está autorizado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua para emitir pronunciamientos sobre principios de contabilidad.

Las Declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Nicaragua, sobre los temas a que se refieren las Declaraciones.

## COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Julio Linares Barrios  
Anibal Arana Valladares  
J. Antonio Gutiérrez Alfaro  
Gilberto Paniagua Vanegas  
Anthony F. Vick

## JUNTA DIRECTIVA

1976 - 1977

René González Castillo, Presidente  
Oswaldo Herrera Alegría, Secretario  
Ricardo Díaz Palacios, Tesorero  
Alejandro Dávila Torres, Fiscal  
Anibal Arana Valladares, 1er. Vocal  
Oscar Robles Velásquez, 2do. Vocal  
Juan López Zeledón, 3er. Vocal