

Corrección de errores (NIC 8)

Ficha Técnica

Autor : Dr. C.P.C. Pascual Ayala Zavala

Título : Corrección de errores (NIC 8)

Fuente : Actualidad Empresarial N° 306 - Primera Quincena de Julio 2014

El párrafo 41 de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores describe lo siguiente: Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionalmente para conseguir, respecto a la entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en ese mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes.

Con el fin de mostrar en forma didáctica la aplicación del párrafo 41 de la NIC en estudio, hemos desarrollado el presente caso práctico:

La empresa Andaluz S.A. es una empresa industrial del rubro automotriz, durante los años 1 y 2 ha presentado los siguientes estados financieros:

Por el ejercicio 1

Estado de situación financiera Al 31 de diciembre de año 1

Activo		Pasivo	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equiv. de efectivo	2,500.00	Sobregiros bancarios	2,500.00
Ctas. por cobrar comerciales	4,600.00	Cuentas por pagar comerc.	10,000.00
Existencias	27,700.00	Total pasivo corriente	12,500.00
Total activo corriente	34,800.00		
Activo no corriente		Patrimonio	
Inmuebles, maquin. y equipo	33,000.00	Capital	34,000.00
Depreciación acumulada	(11,500.00)	Capital adicional	5,200.00
Total activo no corriente	21,500.00	Resultados acumulados	4,600.00
Total activo	56,300.00	Total patrimonio	43,800.00
		Total pasivo y patrimonio	56,300.00

Estado de resultado integral Por el periodo 1

Ventas	183,537.00
Costos de ventas	(67,876.00)
	115,653.00
Gastos administrativos	(59,791.00)
Gastos de ventas	(50,190.00)
Utilidad antes de impuestos	5,672.00
Impuestos a la renta	(1,072.00)
Resultado del ejercicio	4,600.00

Estado de cambios en el patrimonio neto Por el periodo 1

	Capital	Capital adicional	Resultados acumulados	Total
Saldo inicial	34,000.00			34,000.00
Excedente de revaluac.		5,200.00		5,200.00
Resultado del ejercicio			4,600.00	4,600.00
Saldo final	34,000.00	5,200.00	4,600.00	43,800.00

Por el ejercicio 1

Activos		Pasivo	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equiv. de efectivo	3,100.00	Sobregiros bancarios	1,000.00
Ctas. por cobrar comerciales	5,500.00	Cuentas por pagar comerc.	12,300.00
Existencias	29,500.00	Total pasivo corriente	13,300.00
Total activos corrientes	38,100.00		
Activos no corrientes		Patrimonio	
Inm., maquin. y equipo	39,900.00	Capital	37,000.00
Depreciación acumulada	(15,400.00)	Capital adicional	2,200.00
Total activo no corriente	24,500.00	Resultados acumulados	10,100.00
Total activo	62,600.00	Total patrimonio	49,300.00
		Total pasivo y patr.	62,600.00

Estado de resultado integral Por el periodo 2

Ventas	185,537.00
Costos de ventas	(75,000.00)
	110,537.00
Gastos administrativos	(65,280.00)
Gastos de ventas	(37,400.00)
Utilidad antes de impuestos	7,857.00
Impuestos a la renta	(2,357.00)
Resultado del ejercicio	5,500.00

Estado de cambios en el patrimonio neto Por el periodo 2

	Capital	Capital adicional	Resultados acumulados	Total
Saldo inicial	34,000.00	5,200.00	4,600.00	43,800.00
Donaciones				
Transferencias	3,000.00	(3,000.00)		0.00
Resultado del ejerc.			5,500.00	5,500.00
Saldo final	37,000.00	2,200.00	10,100.00	49,300.00

Estados financieros del ejercicio presente

De acuerdo con los registros, los saldos del ejercicio presenta la siguiente información:

Estado de situación financiera Al 31 de diciembre del año 3

Activo		Pasivo	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equiv. de efectivo	2,780.00	Sobregiros bancarios	2,300.00
Ctas. por cobrar comerciales	5,642.00	Cuentas por pagar comerc.	25,000.00
Existencias	29,318.00	Total pasivo corriente	27,300.00
Total activo corriente	37,740.00		
Activo no corriente		Patrimonio	
Inmuebles, maq. y equipo	56,640.00	Capital	37,000.00
Depreciación acumulada	(16,100.00)	Capital adicional	2,200.00
Total activo no corriente	40,540.00	Resultados acumulados	11,780.00
Total activo	78,280.00	Total patrimonio	50,980.00
		Total pasivo y patrimonio	78,280.00

Estado de resultado integral
Por el periodo 3

Ventas	150,500.00
Costos de ventas	(107,100.00)
	43,400.00
Gastos administrativos	(37,200.00)
Gastos de ventas	(3,800.00)
Utilidad antes de impuestos	2,400.00
Impuestos a la renta	(720.00)
Resultado del ejercicio	1,680.00

Estado de cambios en el patrimonio neto
Por el periodo 3

	Capital	Capital adicional	Resultados acumulados	Total
Saldo inicial	37,000.00	2,200.00	10,100.00	49,300.00
Donaciones				
Transferencias				
Resultados del ejerc.			1,680.00	1,680.00
Saldo final	37,000.00	2,200.00	11,780.00	50,980.00

A fines del ejercicio 3, la auditoría interna como resultado de unos exámenes detectó errores en los estados financieros de los ejercicios anteriores, de acuerdo con lo siguiente:

Año 1

- a) Se ha determinado deudas inexistentes por concepto de servicios diversos, contabilizados como gastos administrativos; en los documentos encontrados se constató que dicha operación fue anulada, no habiéndose corregido en los registros por S/.1,700.00.
- b) Asimismo, en el rubro existencias, se encontró documentos de consumo no registrados, por lo que esta partida se encuentra sobrevaluada en S/.2,900.00.

Año 2

- a) En el periodo, se han producido bajas de activos fijos no registrados en la contabilidad, por lo que siguen mostrándose en la contabilidad de la siguiente manera:

Inmuebles, maquinaria y equipo	5,200.00
Depreciación acumulada	(1,600.00)
	<u>3,600.00</u>

- b) Se ha detectado la omisión del registro de una factura por venta de mercaderías por S/.2,000.00.

Desarrollo

A fin de corregir los errores de los ejercicios anteriores, utilizamos los procedimientos que señala la NIC en estudio, modificando la información comparativa del ejercicio en el que se originó el error; y de los anteriores presentados desde el cual ocurrió el error; es decir, la corrección de los errores se hará en forma retroactiva,

Para nuestro caso, procedemos a elaborar una hoja de trabajo para reestructurar el estado de situación financiera.

Hoja de trabajo para reestructurar el estado de situación financiera

Ejercicio 1

Para la corrección de errores, se ha elaborado la siguiente hoja de trabajo, a fin de realizar los ajustes a los estados financieros ya presentados:

	Saldos	Ajustes		Saldos reestruct.
		Debe	Haber	
Activo				
Efectivo y equiv. de efectivo	2,500.00			2,500.00
Cuentas por cobrar com.	4,600.00			4,600.00
Otras ctas. por cobrar		870.00		870.00
Existencias	27,700.00		2,900.00	24,800.00
Inmuebles, maq. y equipo	33,000.00			33,000.00
Depreciación acumulada	(11,500.00)			(11,500.00)
	56,300.00			54,270.00
Pasivo y patrimonio				
Sobregiros bancarios	2,500.00			2,500.00
Cuentas por pagar comerc.	10,000.00	1,700.00		8,300.00
Otras ctas. por pagar			510.00	510.00
Capital	34,000.00			34,000.00
Capital adicional	5,200.00			5,200.00
Resultados acumulados	4,600.00	2,030.00	1,190.00	3,760.00
Total pasivo y patrimonio	56,300.00	4,600.00	4,600.00	54,270.00

La corrección que se lleva a cabo afecta a los resultados del ejercicio. Como este resultado sirvió de base para la determinación del pago del impuesto a la renta, por tanto, las regularizaciones que se realizan también tienen efecto en los impuestos que se pagaron, resultando pagos de más y de menos por este concepto.

El resultado de los ajustes que afecta a los resultados como pagos de más o menos se registrarán y se muestran en el estado de situación financiera como otras cuentas por cobrar y otras cuentas por pagar.

Asientos contables

	X	DEBE	HABER
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -TERC.		1,700.00	
421 Factura, bol. y otros comprob. por pagar.			
59 RESULTADOS ACUMULADOS			1,190.00
591 Utilidades no distribuidas			
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR			510.00
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la renta			
<i>Para regularizar el asiento de gastos efectuados en el ejercicio 1 sin la documentación sustentada.</i>			
	X	DEBE	HABER
59 RESULTADOS ACUMULADOS		2,030.00	
591 Utilidades no distribuidas			
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		870.00	
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la renta			
20 MERCADERÍAS			2,900.00
201 Mercaderías manufacturadas			
<i>Para regularizar el consumo de suministros no contabilizado en el ejercicio 1.</i>			

Hoja de trabajo para reestructurar el estado de resultado integral

Ejercicio 1

Para la corrección de errores que afecta a las cuentas de resultados, se ha elaborado la siguiente hoja de trabajo:

	Saldos	Ajustes		Saldos reestruct.
		Debe	Haber	
Ventas	183,529.00			183,529.00
Costo de ventas	(67,876.00)			(67,876.00)
Gastos administrativos	(59,791.00)	2,900.00	1,700.00	(60,991.00)
Gastos de ventas	(50,190.00)			(50,190.00)
Impuesto a la renta	(1,072.00)	510.00	870.00	(712.00)
Resultado del ejercicio	4,600.00	3,410.00	2,570.00	3,760.00
Ajuste a los resultados			840.00	
		3,410.00	3,410.00	

Tal como se explicó, la corrección realizada tiene afecto en los resultados del ejercicio 1, como consecuencia también se afectó el cálculo del impuesto a la renta que se pagó; por tanto, se debe efectuar la corrección correspondiente.

Se debe tomar en cuenta que los asientos de ajuste que se realizan en la hoja de trabajo, solo tienen por objeto facilitar el análisis para reestructurar el estado de resultado integral.

Asientos contables

X	DEBE	HABER
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	510.00	
401 Gobierno central		
4017 Impuesto a la renta		
59 RESULTADOS ACUMULADOS	1,190.00	
591 Utilidades no distribuidas		
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS		1,700.00
941 Gastos administrativos		

Asiento extracontable de ajuste en las cuentas de resultados.

X	DEBE	HABER
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS	2,900.00	
941 Gastos administrativos		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		870.00
401 Gobierno central		
4017 Impuesto a la renta		
59 RESULTADOS ACUMULADOS		2,030.00
591 Utilidades no distribuidas		

Asientos extracontables para regularizar el consumo de suministros no contabilizado en el ejercicio 1.

Para el caso de la corrección de estos errores determinados en el ejercicio 3, conllevará a modificar la información comparativa del ejercicio en las que se determinó el error material, y de los ejercicios anteriormente presentados desde el cual ocurrió el error.

Hoja de trabajo para reestructurar el estado de situación financiera

Ejercicio 2

	Saldos	Ajustes		Saldos reestruct.
		Debe	Haber	
Activo				
Efectivo y equivalentes de efectivo	3,100.00			3,100.00
Cuentas por cobrar com.	5,500.00	2,000.00		7,500.00
Otras ctas. por cobrar		1,080.00		1,950.00
		870.00		
Existencias	29,500.00		2,900.00	26,600.00
Inmuebles, maq. y equipo	39,900.00		5,200.00	34,700.00
Depreciación acumulada	(15,400.00)	1,600.00		(13,800.00)
	62,600.00			60,050.00
Pasivo y patrimonio				
Sobregiros bancarios	1,000.00			1,000.00
Cuentas por pagar com.	12,300.00	1,700.00		10,600.00
Otras ctas. por pagar			600.00	1,110.00
			510.00	
Capital	37,000.00			37,000.00
Capital adicional	2,200.00			2,200.00
Resultados acumulados	10,100.00	2,520.00	1,400.00	8,140.00
		2,030.00	1,190.00	
Total pasivo y patr.	62,600.00	11,800.00	11,800.00	60,050.00

En la columna de ajustes de la hoja de trabajo, se incluyen los asientos de corrección del año 1, además de los ajustes que corresponden al año 2, debido a que los saldos del estado de situación financiera muestran montos acumulados.

Las correcciones del ejercicio 1 y 2 afectan los resultados de los ejercicios, resultados que fueron tomados como base para el cálculo del impuesto a la renta; por tanto, las regularizaciones que se registran modificarán el monto del pago del mencionado impuesto, que en este caso resulta un pago de más o de menos, diferencias que se muestran en las partidas de otras cuentas por cobrar y otras cuentas por pagar.

Los asientos contables de las correcciones del balance general de los años 1 y 2 deben ser incluidos en los libros de contabilidad en el ejercicio 3.

Asientos contables del ejercicio 1

X	DEBE	HABER
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -TERC.	1,700.00	
421 Facturas, boletas y otros comprob. por pagar.		
59 RESULTADOS ACUMULADOS		1,190.00
591 Utilidades no distribuidas		
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		510.00
401 Gobierno central		
4017 Impuesto a la renta		

Para regularizar el asiento de gastos efectuados en el ejercicio 1 registrado erróneamente.

X	DEBE	HABER
59 RESULTADOS ACUMULADOS	2,030.00	
591 Utilidades no distribuidas		

Van...

...Vienen	X	DEBE	HABER
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		870.00	
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la renta			
20 MERCADERÍAS			2,900.00
201 Mercaderías manufacturadas			

Para regularizar el consumo de suministros no contabilizado en el ejercicio 1.

Asientos contables del ejercicio 2

	X	DEBE	HABER
12 CUENTAS POR COBRAR COMERC. - TERC.		2,000.00	
121 Fact. , bol. y otros comprob. por cobrar			
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR			600.00
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la renta			
59 RESULTADOS ACUMULADOS			1,400.00
591 Utilidades no distribuidas			

Para regularizar el asiento de ventas efectuadas en el ejercicio 2 no contabilizado oportunamente.

	X	DEBE	HABER
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		1,080.00	
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la renta			
59 RESULTADOS ACUMULADOS		2,520.00	
591 Utilidades no distribuidas			
39 DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		1,600.00	
391 Depreciación acumulada			
33 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO			5,200.00
331 Terrenos			

Para regularizar el retiro del activo fijo no contabilizado en el ejercicio 2.

Hoja de trabajo para reestructurar el estado de ganancias y pérdidas

Ejercicio 2

	Saldos	Ajustes		Saldos reestruct.
		Debe	Haber	
Ventas	185,537.00		2,000.00	187,537.00
Costo de ventas	(75,000.00)			(75,000.00)
Gastos administrativos	(65,280.00)			(65,280.00)
Gastos de ventas	(37,400.00)			(37,400.00)
Otros gastos de gestión		3,600.00		(3,600.00)
Impuesto a la renta	(2,357.00)	600.00	1,080.00	(1,877.00)
Resultado del ejercicio.	5,500.00	4,200.00	3,080.00	4,380.00
Ajuste a los resultados			1,120.00	
		4,200.00	4,200.00	

La corrección realizada tiene repercusión en el resultado del ejercicio y en la determinación del impuesto a la renta; por tanto, la hoja de trabajo y el asiento solo tienen por objeto analizar el efecto de la corrección en el estado de resultado integral que debe ser reestructurado, por lo que debe ser tratado extracontablemente.

Asientos contables

	X	DEBE	HABER
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		600.00	
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la renta			
59 RESULTADO DEL EJERCICIO			1,400.00
591 Utilidades no distribuidas			
70 VENTAS			2,000.00
701 Mercaderías			

Asiento extracontable para regularizar el asiento de ventas efectuadas en el ejercicio 2 no registrado en su oportunidad.

	X	DEBE	HABER
65 OTROS GASTOS DE GESTIÓN		3,600.00	
651 Seguros			
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR			1,080.00
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la renta			
59 RESULTADOS ACUMULADOS			2,520.00
591 Utilidades no distribuidas			

Asiento extracontable para regularizar el efecto de la baja de activos fijos no registrado oportunamente.

Estados financieros reestructurados 1-2

El estado de situación financiera (Reestructurado)

Activo	Año 2	Año 1	Pasivo	Año 2	Año 1
Efectivo y equiv. de efect.	3,100.00	2,500.00	Sobregiros bancarios	1,000.00	2,500.00
Cuentas por cobrar com.	7,500.00	4,600.00	Ctas por pagar comerc.	10,600.00	8,300.00
Otras ctas. por cobrar	1,950.00	870.00	Otras ctas. por pagar	<u>1,110.00</u>	<u>510.00</u>
Existencias	<u>26,600.00</u>	<u>24,800.00</u>	Total pasivo corriente	12,710.00	11,310.00
Total activo corriente	39,150.00	32,770.00			
Activo no corriente			Patrimonio		
Inmuebles, maquin. y equip.	34,700.00	33,000.00	Capital	37,000.00	34,000.00
Depreciación acumulada	(13,800.00)	(11,500.00)	Capital adicional	2,200.00	5,200.00
			Resultados acumulados	<u>8,140.00</u>	<u>3,760.00</u>
Total activo no corriente	20,900.00	21,500.00	Total patrimonio	<u>47,340.00</u>	<u>42,960.00</u>
Total activo	<u>60,050.00</u>	<u>54,270.00</u>	Total pasivo y patr.	<u>60,050.00</u>	<u>54,270.00</u>

Estado de ganancias y pérdidas (Reestructurado)

Por los periodos:

	Año 2	Año 1
Ventas	187,537	183,529.00
Costo de ventas	(75,000)	(67,876.00)
	112,537	115,653.00
Gastos administrativos	(65,280)	(60,991.00)
Gastos de ventas	(37,400)	(50,190.00)
Otros gastos de gestión	(3,600)	
Utilidad antes de impuestos	(106,280)	(111,181.00)
Impuesto a la renta	(1,877)	(712.00)
Resultado del ejercicio	<u>4,380</u>	<u>3,760.00</u>

Estados de cambios en el patrimonio neto (Reestructurado)

Por los periodos 1 - 2

	Capital	Capital adicional	Resultados acumulados	Total
Saldo inicial año 1	34,000.00			34,000.00
Donaciones		5,200.00		5,200.00
Transferencias				
Resultados del ejerc.			3,760.00	3,760.00
Saldo final año 1	34,000.00	5,200.00	3,760.00	42,960.00
Donaciones				
Transferencias	3,000.00	(3,000.00)		
Resultados del ejerc.			4,380.00	4,380.00
Saldo final 2	37,000.00	2,200.00	8,140.00	47,340.00

Estados financieros año 3

En cuanto a los estados financieros del ejercicio 3, las regularizaciones deben incluirse en los libros de contabilidad, debido a que la regularización de los errores producidos en los ejercicios anteriores se contabiliza con los resultados acumulados; mientras que el estado de resultado integral del periodo no tendrá ningún efecto,

Hoja de trabajo para incluir correcciones anteriores en el estado de situación financiera

Ejercicio 3

	Saldos	Ajustes		Saldos reestruct.
		Debe	Haber	
Activo				
Efectivo y equivalentes de efectivo	2,780.00			2,780.00
Cuentas por cobrar com.	5,642.00	2,000.00		7,642.00
Otras ctas. por cobrar		1,080.00		1,950.00
		870.00		
Existencias	29,318.00		2,900.00	26,418.00
Inmuebles, maquinaria y equipo	56,640.00		5,200.00	51,440.00
Depreciación acumulada	(16,100.00)	1,600.00		(14,500.00)
	78,280.00			75,730.00
Pasivo y patrimonio				
Sobregiros bancarios	2,300.00			2,300.00
Cuentas por pagar comerc.	25,000.00	1,700.00		23,300.00
Otras ctas. por pagar			600.00	1,110.00
			510.00	
Capital	37,000.00			37,000.00
Capital adicional	2,200.00			2,200.00
Resultados acumulados	11,780.00	2,520.00	1,400.00	9,820.00
		2,030.00	1,190.00	
Total pasivo y patrimonio	78,280.00	11,800.00	11,800.00	75,730.00

Los asientos que se presentan en la hoja de trabajo corresponden a las regularizaciones que se efectuaron en los ejercicios anteriores (1 y 2), se incluyen para modificar los saldos del ejercicio 3.

Estado de situación financiera

Al 31 de diciembre del año 3

Activo	Pasivo		
Activo corriente	Pasivo corriente		
Efectivo y equivalentes de efectivo	2,780.00	Sobregiros bancarios	2,300.00
Cuentas por cobrar comerciales	7,642.00	Cuentas por pagar comerc.	23,300.00
Otras ctas. por cobrar	1,950.00	Otras ctas. por pagar	1,110.00
Existencias	26,418.00	Total pasivo corriente	26,710.00
Total activo corriente	38,790.00		
		Patrimonio	
Activo no corriente		Capital	37,000.00
Inmuebles, maquinaria y equipo	51,440.00	Capital adicional	2,200.00
Depreciación acumulada	(14,500.00)	Resultados acumulados	9,820.00
Total activo no corriente	36,940.00	Total patrimonio	49,020.00
Total activo	75,730.00	Total pasivo y patrimonio	75,730.00

Estado de resultado integral

Por el periodo 3

Ventas	150,500.00
Costo de ventas	(107,100.00)
	43,400.00
Gastos administrativos	(37,200.00)
Gastos de ventas	(3,800.00)
Utilidad antes de impuestos	2,400.00
Impuesto a la renta	(720.00)
	0.00
Resultado del ejercicio	1,680.00

Estado de cambios en el patrimonio

Por el periodo 3

	Capital	Capital adicional	Resultados acumulados	Total
Saldo inicial	37,000.00	2,200.00	8,140.00	47,340.00
Transferencias				
Resultados del ejerc.			1,680.00	1,680.00
Saldo final	37,000.00	2,200.00	9,820.00	49,020.00