

Consulta 4

Sobre el tratamiento que conlleva el cambio de un criterio contable en la valoración de existencias.

Respuesta

En concreto, la consulta plantea que una empresa ha venido utilizando el método FIFO en la valoración de sus existencias de materias primas y productos terminados, y a partir de un determinado momento de tiempo considera la posibilidad de cambiar al método LIFO, como consecuencia de las importantes fluctuaciones en los precios de la principal materia utilizada en la fabricación de sus productos.

En primer lugar, hay que indicar que el principio de uniformidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece que adoptado un criterio contable, éste deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no haya alteración en los supuestos que llevaron a elegir tal criterio.

En este sentido, los cambios en los criterios contables deben tener carácter excepcional y estar sustentados en una modificación en las circunstancias que exija el cambio de criterio para conseguir un mejor reflejo de la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, que deben suministrar las cuentas anuales.

El tratamiento contable de los cambios de criterio se encuentra recogido en la norma de valoración vigésimo primera contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, que dispone lo siguiente:

"Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio".

Por tanto, para estas situaciones se establece la aplicación retrospectiva del nuevo criterio contable, de forma que deben calcularse las variaciones de activos y pasivos que conlleva el cambio de criterio, registrándose el efecto acumulado de estas variaciones al inicio del

ejercicio como un gasto o un ingreso de ejercicios anteriores, dentro de los resultados extraordinarios del ejercicio.

No obstante lo anterior, y para el elemento objeto de consulta, existencias, el hecho de que el cálculo mencionado anteriormente exija utilizar información procedente de ejercicios anteriores, puede conllevar problemas prácticos en ciertos casos en los que la necesidad de información de ejercicios lejanos no permita cuantificar razonablemente el efecto neto derivado del cambio de criterio. A este respecto, se considera que como mínimo, y para este caso concreto, se deberá calcular el efecto acumulado con la información que se deriva de los libros, documentación y justificantes que el empresario debe conservar obligatoriamente de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 del Código de Comercio, es decir, retrotrayéndose a los seis años a que se refiere dicho texto.

Por otra parte, un aspecto adicional consecuencia del cambio en un criterio contable es el relativo a la comparabilidad de la información de las cuentas anuales entre ejercicios.

Sobre este tema, tanto la norma 5ª a) como la 6ª a) de elaboración de las cuentas anuales, recogidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, al referirse al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias, respectivamente, establecen que en cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del balance o de la cuenta de pérdidas y ganancias, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

Por tanto, a efectos de comparabilidad de las cuentas anuales de un ejercicio con las del inmediato anterior, en los casos de cambio de criterio contable no se modificarán los importes del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondientes al ejercicio anterior, en tanto las citadas normas de elaboración de las cuentas anuales sólo contemplan la adaptación de las cifras para los cambios de estructura o de imputación; en estos casos, en la memoria de las cuentas anuales se deberá justificar el cambio en el criterio contable, haciéndose constar las circunstancias que exigen el citado cambio e indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.