

Norma Internacional de Contabilidad n° 8

Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en ejercicios anteriores, y con los elaborados por otras entidades.
- 2 Los requisitos de información a revelar relativos a las políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Alcance

- 3 **Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de las políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de ejercicios anteriores.**
- 4 El efecto impositivo de la corrección de los errores de ejercicios anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables, se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*, y se revelará la información requerida por esta Norma.

Definiciones

- 5 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Políticas contables son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de estados financieros.

Las ***estimaciones contables*** son importes monetarios de los estados financieros sujetos a incertidumbre de valoración.

Normas internacionales de Información Financiera (NIIF), son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Comprenden:

 - (a) Normas Internacionales de Información Financiera;
 - (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y
 - (c) las Interpretaciones, ya sean las desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas Interpretaciones (SIC).

Materialidad o importancia relativa se define en el párrafo 7 de la NIC 1 y se utiliza en esta norma con el mismo significado.

Errores de ejercicios anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

 - (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales ejercicios fueron formulados; y
 - (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o mal interpretar hechos, así como los fraudes.

La ***aplicación retroactiva*** consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros eventos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La *reexpresión retroactiva* consiste en corregir el reconocimiento, valoración e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en ejercicios anteriores no se hubiera cometido nunca.

Impracticable. La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un ejercicio anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no sean determinables;
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas impliquen establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la dirección en ese ejercicio; o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieran estimaciones de importes significativos, y que resulta imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:
 - (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, valorados o fue revelada la correspondiente información; y
 - (ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los ejercicios anteriores fueron formulados.

La *aplicación prospectiva* de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste respectivamente en:

- (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros eventos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y
- (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el ejercicio corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.

6 [Eliminado]

Políticas contables

Selección y aplicación de las políticas contables

- 7 **Cuando una Norma sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma concreta.**
- 8 En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativa. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.
- 9 Las Normas e Interpretaciones se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de la Norma o Interpretación. Los apéndices que sean parte integrante de las Normas e Interpretaciones serán de obligado cumplimiento. Los apéndices que no sean parte integrante de las Normas o Interpretaciones no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros.
- 10 **En ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción, otros hechos o condiciones, la dirección deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:**
 - (a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y
 - (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:
 - (i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
 - (ii) reflejen el fondo económico de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;
 - (iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
 - (iv) sean prudentes; y
 - (v) estén completos en todos sus aspectos significativos.

- 11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la dirección se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad:
- (a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y
 - (b) las definiciones, criterios de reconocimiento y valoración establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el *Marco conceptual para la información financiera (Marco conceptual)*¹.
- 12 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la dirección podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.

Uniformidad de las políticas contables

- 13 Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una Norma o Interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una Norma o Interpretación exige o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en las políticas contables

- 14 Una entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:
- (a) es requerido por una Norma o Interpretación; or
 - (b) lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
- 15 Los usuarios de los estados financieros necesitan ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada ejercicio, así como de un ejercicio a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 14.
- 16 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:
- (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y
 - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente, o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.
- 17 La aplicación por primera vez de una política que consista en la revalorización de activos, de acuerdo con la NIC 16 *Inmovilizado material*, o con la NIC 38 *Activos intangibles*, se considerará un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revalorización, de acuerdo con la NIC 16 o con la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.
- 18 Los párrafos 19 a 31 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 17.

Aplicación de los cambios en las políticas contables

- 19 Con sujeción al párrafo 23:
- (a) una entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una Norma o Interpretación, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma o Interpretación, si las hubiera; y
 - (b) cuando una entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una Norma o Interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.
- 20 Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma o Interpretación no se considerará un cambio voluntario en una política contable.

¹ El párrafo 54G explica cómo se modifica este requerimiento para los saldos contables de actividades reguladas.

- 21 En ausencia de una Norma o Interpretación aplicable específicamente a una transacción, otros eventos o condiciones, la dirección podrá, de acuerdo con el párrafo 12, aplicar una política contable considerando los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables. Si a raíz de una modificación de tal pronunciamiento, una entidad eligiese cambiar una política contable, ese cambio se contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

- 22 **Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) y (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto para el ejercicio anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada ejercicio anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.**

Limitaciones a la aplicación retroactiva

- 23 **Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada ejercicio específico o el efecto acumulado.**
- 24 **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada ejercicio específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más ejercicios anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del ejercicio más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable—que podría ser el propio ejercicio corriente—y deberá efectuar el correspondiente ajuste en los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto que se vea afectado para ese periodo.**
- 25 **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del ejercicio corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los ejercicios anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.**
- 26 Cuando una entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de ejercicios anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un ejercicio anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del balance para ese ejercicio. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto del ejercicio previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio neto (por ejemplo, para cumplir con una Norma o Interpretación). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a ejercicios anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.
- 27 Cuando sea impracticable para la entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los ejercicios anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 25, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del ejercicio más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio neto surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de las políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún ejercicio anterior. Los párrafos 50 a 53 suministran directrices sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más ejercicios anteriores.

Información a revelar

- 28 **Cuando la aplicación por primera vez de una Norma o Interpretación tenga efecto en el ejercicio corriente o en alguno anterior- salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste- o bien pudiera tener efecto sobre ejercicios futuros, una entidad revelará:**
- (a) el título de la Norma o Interpretación;
 - (b) en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;
 - (c) la naturaleza del cambio en la política contable;

- (d) en su caso, una descripción de la disposición transitoria;
- (e) en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre ejercicios futuros;
- (f) para el ejercicio corriente y para cada ejercicio anterior del que se presente información, hasta el extremo en que sea practicable, el importe del ajuste:
 - (i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y
 - (ii) si la NIC 33 *Ganancias por acción* es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;
- (g) el importe del ajuste relativo a ejercicios anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- (h) si la aplicación retroactiva, exigida por los apartados (a) y (b) del párrafo 19, fuera impracticable para un ejercicio previo en concreto, o para ejercicios anteriores a los presentados, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será necesario repetir tales revelaciones.

29 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el ejercicio corriente o en algún ejercicio anterior, o bien tendría efecto en ese ejercicio si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o bien podría tener efecto sobre ejercicios futuros, la entidad revelará:

- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
- (b) las razones por las que aplicar la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;
- (c) para el ejercicio corriente y para cada ejercicio anterior del que se presente información, hasta el extremo en que sea practicable, el importe del ajuste:
 - (i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y
 - (ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;
- (d) el importe del ajuste relativo a ejercicios anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- (e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un ejercicio anterior en particular, o para ejercicios anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será necesario repetir tales revelaciones.

30 Cuando una entidad no haya aplicado una nueva Norma o Interpretación que, habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:

- (a) este hecho; y
- (b) información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma o Interpretación tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el ejercicio en que se aplique por primera vez.

31 Para cumplir con el párrafo 30, la entidad revelará:

- (a) el título de la nueva Norma o Interpretación;
- (b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;
- (c) la fecha en la que sea obligatoria la aplicación de la Norma o Interpretación;
- (d) la fecha a partir de la que esté previsto aplicar la Norma o Interpretación por primera vez; y
- (e) una u otra de las siguientes informaciones:
 - (i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma o Interpretación sobre los estados financieros de la entidad; or
 - (ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Estimaciones contables

- 32 Una política contable puede exigir que las partidas de los estados financieros se valoren de forma que suponga una incertidumbre de valoración, es decir, la política contable puede exigir que dichas partidas se valoren por importes monetarios que no puedan observarse directamente y que, en su lugar, deban estimarse. En tal caso, la entidad elaborará una estimación contable para alcanzar el objetivo establecido por la política contable. La elaboración de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la información más reciente y fiable disponible. Entre los ejemplos de estimaciones contables cabe citar:
- (a) una corrección de valor por pérdidas teniendo en cuenta las pérdidas crediticias previstas, aplicando la NIIF 9 *Instrumentos financieros*;
 - (b) el valor neto realizable de una partida de las existencias, aplicando la NIC 2 *Existencias*;
 - (c) el valor razonable de un activo o pasivo, aplicando la NIIF 13 *Valoración del valor razonable*;
 - (d) el gasto por depreciación de un elemento del inmovilizado material, aplicando la NIC 16; y
 - (e) una provisión por obligaciones de garantía, aplicando la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.
- 32A Las entidades utilizan técnicas de valoración y variables para elaborar las estimaciones contables. Las técnicas de valoración incluyen técnicas de estimación (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir una corrección de valor por las pérdidas crediticias esperadas aplicando la NIIF 9) y técnicas de valoración (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir el valor razonable de un activo o pasivo aplicando la NIIF 13).
- 32B El término «estimación» que aparece en las NIIF se refiere a veces a una estimación que no es una estimación contable, tal como se define en esta Norma. Por ejemplo, a veces se refiere a una variable utilizada en la elaboración de estimaciones contables.
- 33 La utilización de estimaciones razonables es parte esencial en la elaboración de los estados financieros, y no socava su fiabilidad.

Cambios en las estimaciones contables

- 34 Puede que las entidades tengan que cambiar una estimación contable si se producen cambios en las circunstancias en las que se basó o como resultado de nueva información, nuevos acontecimientos o más experiencia. El cambio de una estimación contable, por su propia naturaleza, no está relacionado con ejercicios anteriores ni tampoco consiste en la corrección de un error.
- 34A Los efectos sobre una estimación contable de un cambio en una variable o de un cambio en una técnica de valoración son cambios en las estimaciones contables, a menos que se deriven de la corrección de errores de ejercicios anteriores.
- 35 Un cambio en los criterios de valoración aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera una estimación contable.

Aplicación de cambios en estimaciones contables

- 36 **El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:**
- (a) **ejercicio en que tenga lugar el cambio, si éste afecta a un solo ejercicio; or**
 - (b) **ejercicio en que tenga lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios ejercicios.**
- 37 **En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, se reconocerá ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto en el ejercicio en que tenga lugar el cambio.**
- 38 El reconocimiento prospectivo del efecto de un cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha de dicho cambio. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del ejercicio corriente, o bien al de este y al de ejercicios futuros. Por ejemplo, un cambio en una corrección de valor por pérdidas previstas afecta solo al resultado del ejercicio corriente y, por tanto, se reconocerá en el ejercicio corriente. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por amortización del ejercicio corriente y de cada uno de los ejercicios de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relativo al ejercicio corriente se reconocerá como ingreso o gasto en el

ejercicio corriente. El efecto, en su caso, sobre los ejercicios futuros se reconocerá como ingreso o gasto en esos ejercicios futuros.

Información a revelar

- 39 Una entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el ejercicio corriente, o que se espere vaya a producirlos en ejercicios futuros, exceptuándose de lo anterior la revelación de información del efecto sobre ejercicios futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.
- 40 Si no se revela el importe del efecto en ejercicios futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.

Errores

- 41 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, materiales o bien errores inmatrimoniales, cometidos intencionadamente para conseguir una determinada presentación de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad. Los errores potenciales del ejercicio corriente, descubiertos en este mismo ejercicio, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un ejercicio posterior, de forma que tales errores de ejercicios anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los ejercicios siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).
- 42 **Con sujeción a lo establecido en párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de ejercicios anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:**
- (a) reexpresando la información comparativa para el ejercicio o ejercicios anteriores en los que se originó el error; o
- (b) si el error ocurrió con anterioridad al ejercicio más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho ejercicio.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

- 43 El error correspondiente a un ejercicio anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada ejercicio específico o el efecto acumulado del error.
- 44 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada ejercicio específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más ejercicios anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio neto para los ejercicios más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio ejercicio corriente).
- 45 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del ejercicio corriente, de un error sobre todos los ejercicios anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea posible hacerlo.
- 46 El efecto de la corrección de un error de ejercicios anteriores no se incluirá en el resultado del ejercicio en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a ejercicios anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.
- 47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los ejercicios previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), una entidad reexpresará, de acuerdo con el párrafo 45, la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más antigua posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio neto que haya surgido antes de esa fecha. Los párrafos 50 a 53 proporcionan directrices sobre cuándo resulta impracticable corregir un error de uno o más periodos anteriores.
- 48 La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar cambios cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de ejercicios anteriores

- 49 En aplicación del párrafo 42, la entidad revelará la siguiente información:
- (a) la naturaleza del error del ejercicio anterior;
 - (b) para cada ejercicio anterior presentado, hasta el extremo en que sea practicable, el importe del ajuste:
 - (i) para cada rúbrica afectada del estado financiero; y
 - (ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;
 - (c) el importe del ajuste al principio del ejercicio anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
 - (d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un ejercicio anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será necesario repetir tales revelaciones.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

- 50 En algunas circunstancias resulta impracticable, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el ejercicio corriente, ajustar la información comparativa de uno o más ejercicios anteriores. Por ejemplo, los datos podrían no haberse recogido, en el ejercicio o ejercicios anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a -53, su aplicación prospectiva a ejercicios anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un ejercicio anterior, como consecuencia de lo cual es impracticable reconstruir la información.
- 51 Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros eventos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha del balance. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de ejercicios anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro evento o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a ejercicios anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el ejercicio corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, evento o condición haya ocurrido.
- 52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un ejercicio anterior exige diferenciar la información que:
- (a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido, y
 - (b) haya estado disponible cuando los estados financieros de los ejercicios anteriores fueron formulados de otra información. Para algunos tipos de estimaciones (p. ej., una valoración del valor razonable que emplea variables no observables significativas), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del ejercicio previo de forma retroactiva.

Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del ejercicio previo de forma retroactiva.

- 53 Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un ejercicio anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la dirección en un ejercicio anterior o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, valorado o revelado en ese ejercicio anterior. Por ejemplo, cuando una entidad proceda a corregir un error de un ejercicio anterior en el cálculo de sus pasivos acumulados en concepto de permisos por enfermedad de los empleados de acuerdo con la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, ignorará la información que haya aparecido en el siguiente ejercicio sobre una epidemia grave de gripe, si este dato pasó a estar disponible después de que los estados financieros del ejercicio anterior fueran formulados. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones

significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para ejercicios anteriores no impide ajustar o corregir de manera fiable dicha información comparativa.

Fecha de vigencia y transición

- 54 La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.**
- 54A [Eliminado]
- 54B [Eliminado]
- 54C La NIIF 13 *Valoración del valor razonable*, publicada en mayo de 2011, modifica el párrafo 52. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 54D [Eliminado]
- 54E La NIIF 9 *Instrumentos financieros* emitida en julio de 2014 modificó el párrafo 53 y eliminó los párrafos 54A, 54B y 54D. Las entidades aplicarán esas modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 54F Las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*, publicadas en 2018, modificaron el párrafo 6 y el párrafo 11, letra b). Las entidades aplicarán esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada si al mismo tiempo se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*. Las entidades aplicarán las modificaciones del párrafo 6 y del párrafo 11, letra b), con carácter retroactivo, de conformidad con esta Norma. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones del párrafo 6 y del párrafo 11, letra b), remitiéndose a los párrafos 23 a 28 de esta Norma. En caso de que la aplicación retroactiva de cualquier modificación incluida en las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF* implicase un coste o esfuerzo desproporcionado, la entidad, al aplicar los párrafos 23 a 28 de esta Norma, deberá leer cualquier referencia, excepto en la última frase del párrafo 27, a «fuera/sea/resulta impracticable» como «implique/implica un coste o esfuerzo desproporcionado» y cualquier referencia a «practicable» como «posible sin coste o esfuerzo desproporcionado».
- 54G Si una entidad no aplica la NIIF 14 *Cuentas de diferimientos de actividades reguladas*, al aplicar el párrafo 11, letra (b), a los saldos contables de actividades reguladas, seguirá remitiéndose a las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición del *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*², y considerando su aplicabilidad, en lugar de remitirse a los del *Marco conceptual para la información financiera*. Un saldo contable de actividades reguladas es el saldo de cualquier cuenta de gastos (o ingresos) que no se reconoce como activo o pasivo de acuerdo con otras NIIF aplicables, pero que el regulador de tarifas incluye, o se espera que incluya, al establecer la tarifa o tarifas que pueden cobrarse a los clientes. Un regulador de tarifas es un organismo autorizado, facultado por disposición legal o reglamentaria para establecer la tarifa o la gama de tarifas que vinculan a una entidad. Puede ser un organismo tercero o una parte vinculada de la entidad, incluido su propio órgano de administración, si este está obligado, conforme a una disposición legal o reglamentaria, a fijar tarifas tanto en interés de los clientes como para garantizar la viabilidad financiera global de la entidad.
- 54H La *definición de materialidad* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1 y el párrafo 5 de la NIC 8 y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 54I El documento *Definición de estimaciones contables*, publicado en febrero de 2021, modificó los párrafos 5, 32, 34, 38 y 48, y añadió los párrafos 32A, 32B y 34A. Las entidades aplicarán estas modificaciones en los periodos contables anuales sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Las entidades aplicarán estas modificaciones a los cambios en las estimaciones contables y los cambios en las políticas contables que se produzcan a partir del comienzo del primer período contable anual sobre el que se informe en el que apliquen las modificaciones.

² La referencia es al *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001.

Derogación de otros pronunciamientos

- 55 Esta Norma sustituye a la NIC 8 *Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables*, revisada en 1993.
- 56 Esta Norma deroga las siguientes interpretaciones:
- (a) SIC-2 *Coherencia-capitalización de los costes por intereses*; y
 - (b) SIC-18 *Coherencia-métodos alternativos*.