

Norma Internacional de Contabilidad n° 8

Criterios para la elaboración de los estados financieros

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es mejorar la pertinencia y la fiabilidad de los estados financieros de la entidad, así como la comparabilidad entre los estados financieros de una misma entidad referidos a distintos ejercicios y entre los estados financieros de distintas entidades, prescribiendo a tal efecto los criterios para la elaboración de los estados financieros, que comprenden lo siguiente:
 - (a) cuestiones generales;
 - (b) criterios para la selección, la modificación y la revelación de las políticas contables, y
 - (c) tratamiento contable y revelación de los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores.
- 2 [Eliminado]

Ámbito de aplicación

- 3 **Esta Norma será de aplicación al determinar los criterios para la elaboración de los estados financieros, incluyendo la selección y aplicación de las políticas contables, así como la contabilización de los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores de ejercicios anteriores.**
- 3A La NIC 34 *Información financiera intermedia* establece los requisitos para la presentación y revelación de los estados financieros intermedios condensados. Los párrafos 6A a 6N de esta Norma también son de aplicación a dichos estados financieros intermedios.
- 4 El efecto impositivo de las correcciones de errores de ejercicios anteriores y de los ajustes retroactivos efectuados para aplicar los cambios en las políticas contables se contabilizará y revelará de acuerdo con la NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*.

Definiciones

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

Las **políticas contables** son los principios, criterios, convenciones, reglas y prácticas específicos que aplica una entidad para elaborar y presentar los estados financieros.

Las **estimaciones contables** son importes monetarios que figuran en los estados financieros y cuya valoración está sujeta a incertidumbre.

Las **normas NIIF de contabilidad** son normas de contabilidad publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

- (c) las Interpretaciones del CINIF, y
- (d) las Interpretaciones del SIC.

Las normas NIIF de contabilidad se conocían anteriormente como «Normas Internacionales de Información Financiera», «NIIF» o «normas NIIF».

El concepto de «*información de importancia relativa significativa*» se define en el apéndice A de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*. En esta Norma, «importancia relativa significativa» se utiliza con el mismo significado.

Los errores de ejercicios anteriores son omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad en relación con uno o más ejercicios anteriores como resultado de no utilizar, o utilizar de forma incorrecta, información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros de tales ejercicios, y
- (b) razonablemente cabría esperar que se hubiera obtenido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de dichos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la negligencia o malinterpretación de hechos, y el fraude.

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

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

La aplicación de un requisito será *impracticable* cuando la entidad, a pesar de hacer todos los esfuerzos razonables, no pueda aplicar ese requisito. Respecto de un ejercicio anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable de manera retroactiva o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren elaborar hipótesis acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la dirección en el ejercicio de que se trate, o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren efectuar estimaciones significativas de determinados importes y es imposible distinguir objetivamente la información sobre esas estimaciones que:
 - (i) proporcione evidencias de las circunstancias existentes en la fecha o las fechas de reconocimiento, valoración o revelación de los importes, y
 - (ii) habría estado disponible cuando los estados financieros del ejercicio anterior en cuestión fueron autorizados para su publicación,

de otra información.

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

- (a) aplicar la nueva política contable a las transacciones, otros hechos y condiciones que ocurran tras la fecha en que se cambie la política, y
- (b) reconocer el efecto del cambio en la estimación contable en el ejercicio corriente y en los ejercicios futuros afectados por el cambio.

6 [Eliminado]

Criterios para la elaboración: cuestiones generales

Imagen fiel y cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad

- 6A** Los estados financieros deben presentar una imagen fiel de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Para ofrecer una imagen fiel, es preciso representar fielmente los efectos de las transacciones, otros hechos y condiciones de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento en relación con los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos que se establecen en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Se parte del supuesto de que al aplicar las NIIF, revelando información adicional cuando sea preciso, se obtendrán estados financieros que ofrezcan una imagen fiel.
- 6B** La entidad cuyos estados financieros cumplan las normas NIIF de contabilidad efectuará, en las notas, una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. La entidad no declarará que sus estados financieros cumplen las normas NIIF de contabilidad a menos que satisfagan todos sus requisitos.
- 6C** En la práctica totalidad de las circunstancias, la entidad logrará proporcionar una imagen fiel cumpliendo las NIIF aplicables. A fin de proporcionar una imagen fiel, también se requiere que la entidad:
- (a) seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con esta Norma, en la que se establece una jerarquía normativa que la dirección debe observar en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una partida;
 - (b) presente la información, incluida la relativa a las políticas contables, de forma que resulte pertinente, fiable, comparable y comprensible;
 - (c) revele información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios puedan comprender los efectos que tienen determinadas transacciones, otros hechos o condiciones en la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.
- 6D** La entidad no podrá rectificar las políticas contables que sean inapropiadas mediante la revelación de las políticas contables utilizadas ni recurriendo a notas u otro material explicativo.
- 6E** En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluya que el cumplimiento de un requisito de una NIIF llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, la entidad no cumplirá ese requisito, siguiendo lo dispuesto en el párrafo 6F, siempre que el marco regulador aplicable así lo exija o no lo prohíba.
- 6F** En el caso de no cumplir un requisito de una NIIF de acuerdo con el párrafo 6E, la entidad revelará lo siguiente:

- (a) que la dirección ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan una imagen fiel de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
 - (b) que se han cumplido las NIIF aplicables, salvo por el requisito específico que no se ha cumplido a fin de ofrecer una imagen fiel;
 - (c) el título de la NIIF que la entidad no ha cumplido íntegramente; la naturaleza de esa falta de cumplimiento, incluido el tratamiento que exigiría la NIIF en cuestión; la razón por la que ese tratamiento llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, y el tratamiento adoptado, y
 - (d) por cada ejercicio presentado, el efecto financiero que la falta de cumplimiento descrita haya tenido en las distintas partidas de los estados financieros que se habrían presentado en cumplimiento del requisito en cuestión.
- 6G** En el caso de no haber cumplido un requisito de una NIIF en algún ejercicio anterior y de que esa circunstancia afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del ejercicio corriente, la entidad revelará la información señalada en el párrafo 6F, letras (c) a (d).
- 6H** El párrafo 6G se aplicará, por ejemplo, cuando, en un ejercicio anterior, una entidad no haya cumplido un requisito de una NIIF relativo a la valoración de activos o pasivos y esa circunstancia afecte a la valoración de los cambios en los activos y los pasivos reconocidos en los estados financieros del ejercicio corriente.
- 6I** En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluya que el cumplimiento de un requisito de una NIIF llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, pero el marco regulador prohíba el incumplimiento de ese requisito, la entidad deberá, en el mayor grado posible, contrarrestar los aspectos del cumplimiento que considere que inducen a error revelando lo siguiente:
- (a) el título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requisito y la razón por la cual la dirección ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento llevaría, en las circunstancias dadas, a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, y
 - (b) por cada ejercicio presentado, los ajustes que la dirección considere necesario efectuar en cada partida de los estados financieros para ofrecer una imagen fiel.
- 6J** En relación con lo expuesto en los párrafos 6E a 6I, la información de que se trate entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros si no representa de forma fiel las transacciones, otros hechos y condiciones que deba representar, o que razonablemente pueda esperarse que represente, y, en consecuencia, es probable que influya en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. Al valorar si el cumplimiento de un requisito específico de una NIIF llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, la dirección examinará:
- (a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros en las circunstancias particulares, y
 - (b) en qué medida las circunstancias de la entidad difieren de las de otras entidades que cumplan ese requisito; si otras entidades cumplen el requisito en cuestión en circunstancias similares, existirá la presunción refutable de que el cumplimiento del requisito por parte de la entidad no llevaría a una interpretación errónea tal que

se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Hipótesis de empresa en funcionamiento

- 6K** Al elaborar los estados financieros, la dirección evaluará la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento. La entidad preparará los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o de cesar su actividad, o bien no tenga otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la dirección, al realizar su evaluación, tome conciencia de la existencia de incertidumbres de importancia relativa significativa relacionadas con hechos o condiciones susceptibles de arrojar dudas considerables sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando la entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, revelará este hecho, además de la hipótesis con arreglo a la que haya elaborado los estados financieros y la razón por la que no se le aplica la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- 6L** Al evaluar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, la dirección tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos, pero no exclusivamente, los doce meses siguientes al cierre del ejercicio. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando la entidad tenga un historial de operaciones rentables y facilidades de acceso a recursos financieros, podrá concluir que utilizar la hipótesis de empresa en funcionamiento es lo apropiado, sin realizar un análisis en profundidad. En otros casos, la dirección, antes de concluir que la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, podría tener que ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, los calendarios de reembolso de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación.

Contabilidad en valores devengados

- 6M** Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la contabilidad en valores devengados.
- 6N** Al utilizar la contabilidad en valores devengados, la entidad reconocerá las partidas como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros) cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento pertinentes previstos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Políticas contables

Selección y aplicación de políticas contables

- 7** Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro hecho o condición, la política o las políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF en cuestión.
- 8** En las NIIF se establecen políticas contables que, de acuerdo con las conclusiones del CNIC, garantizan la pertinencia y la fiabilidad de la información presentada en los estados financieros sobre las transacciones, los otros hechos y las condiciones a los que son aplicables. No será obligatorio aplicar tales políticas cuando el efecto de aplicarlas carezca de importancia relativa significativa. Sin embargo, no será adecuado apartarse de las NIIF, o dejar sin corregir desviaciones respecto de las NIIF, apoyándose en que el efecto carece

de importancia relativa significativa, con el fin de lograr una presentación particular de la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

- 9 Las NIIF van acompañadas de guías para ayudar a las entidades a aplicar sus requisitos. En cada una de las guías se señala si son parte integrante de las NIIF. Aquellas que son parte integrante de las NIIF son de obligado cumplimiento. En cambio, las guías que no son parte integrante de las NIIF no contienen requisitos aplicables a los estados financieros.
- 10 **En ausencia de una NIIF específicamente aplicable a una transacción, otro hecho o condición, la dirección deberá realizar un juicio profesional para elaborar y aplicar una política contable que permita obtener información que sea:**
 - (a) pertinente 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, y no solo la forma jurídica, de las transacciones, los otros hechos y las condiciones;
 - (iii) sean neutrales, es decir, no estén sesgados;
 - (iv) sean prudentes, y
 - (v) estén completos en todos los aspectos que sean de importancia relativa significativa.
- 11 **A efectos del juicio profesional descrito en el párrafo 10, la dirección se remitirá a las fuentes que se indican a continuación, y considerará su aplicabilidad, en orden descendente:**
 - (a) los requisitos de las NIIF que traten temas similares y relacionados, y
 - (b) las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de valoración en relación con los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos que se establecen en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.
- 12 **Al realizar el juicio profesional descrito en el párrafo 10, la dirección podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otros organismos de normalización que empleen un marco conceptual similar para elaborar normas contables, otras publicaciones contables y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida en que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.**

Coherencia de las políticas contables

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

Cambios en las políticas contables

- 14 **La entidad únicamente cambiará una política contable si:**

- (a) una NIIF exige el cambio, o
 - (b) como resultado del cambio, los estados financieros suministran información fiable y más pertinente sobre los efectos que las transacciones, otros hechos o condiciones tienen en la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
- 15 Los usuarios de los estados financieros necesitan poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo a fin de identificar tendencias en su situación financiera, su rendimiento financiero y sus flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada ejercicio y de un ejercicio a otro, a menos que se presente un cambio en las políticas contables que cumpla 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 hechos o condiciones que difieran en esencia de los ocurridos previamente, y
 - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros hechos o condiciones no ocurridos anteriormente o que, de haber ocurrido, carecieran de importancia relativa significativa.
- 17 La aplicación por primera vez de una política para la revaluación de activos de conformidad con la NIC 16 *Inmovilizado material* o con la NIC 38 *Activos intangibles* se considerará un cambio de política contable y habrá de tratarse como una revaluación de conformidad con la NIC 16 o con la NIC 38, en lugar de aplicar lo dispuesto 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 a lo dispuesto en el párrafo 23:
- (a) la entidad contabilizará todo cambio de política contable derivado de la aplicación inicial de una NIIF de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas contenidas en esa NIIF, si las hubiera, y
 - (b) cuando la entidad cambie una política contable al aplicar por primera vez una NIIF que no prevea disposiciones transitorias específicas aplicables a tal cambio, o cambie una política contable de forma voluntaria, aplicará el cambio retroactivamente.
- 20 Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una NIIF no se considerará un cambio voluntario de política contable.
- 21 En ausencia de una NIIF específicamente aplicable a una transacción, otro hecho o una condición, la dirección podrá, de acuerdo con el párrafo 12, aplicar una política contable extraída de los pronunciamientos más recientes de otros organismos de normalización que empleen un marco conceptual similar para elaborar normas contables. Si, a raíz de una modificación de tal pronunciamiento, la entidad eligiese cambiar una política contable, ese cambio se contabilizará y revelará como un cambio voluntario de política contable.

Aplicación retroactiva

- 22 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 23, cuando un cambio de política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con el párrafo 19, letras (a) o (b), la entidad ajustará el saldo de apertura de cada componente afectado del patrimonio neto del

ejercicio anterior más antiguo presentado y los demás importes comparativos revelados para cada ejercicio anterior presentado como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.

Limitaciones a la aplicación retroactiva

- 23** Cuando se exija la aplicación retroactiva de acuerdo con el párrafo 19, letras (a) o (b), el cambio de política contable se aplicará de forma retroactiva, salvo y en la medida en que sea impracticable determinar, bien los efectos del cambio en un ejercicio dado, bien el efecto acumulado del cambio.
- 24** Cuando sea impracticable determinar los efectos correspondientes a un ejercicio dado que el cambio de una política contable produce en la información comparativa en relación con uno o más ejercicios anteriores presentados, la entidad aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y los pasivos al principio del ejercicio más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable —que podría ser el ejercicio corriente— y efectuará, respecto de ese ejercicio, el correspondiente ajuste en el saldo de apertura de cada componente del patrimonio neto que se vea afectado.
- 25** Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del ejercicio corriente, de la aplicación de una nueva política contable a todos los ejercicios anteriores, la entidad ajustará la información comparativa a fin de aplicar la nueva política contable de forma prospectiva desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.
- 26** Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa relativa a ejercicios anteriores retrayéndose en el tiempo tanto como sea posible. La aplicación retroactiva a un ejercicio anterior no será practicable a menos que lo sea determinar el efecto acumulado en los importes de los estados de situación financiera tanto de apertura como de cierre de ese ejercicio. El importe del ajuste resultante en relación con los ejercicios anteriores a los presentados en los estados financieros se llevará contra el saldo de apertura de cada componente afectado del patrimonio neto del ejercicio anterior más antiguo presentado. Normalmente, el ajuste se hará contra las reservas por ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes podrán hacerse contra otro componente del patrimonio neto (por ejemplo, para cumplir con una NIIF). Cualquier otro tipo de información relativa a ejercicios anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrayéndose en el tiempo tanto como sea posible.
- 27** Cuando sea impracticable aplicar una nueva política contable de forma retroactiva debido a que no se puede determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política a 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 en que sea practicable hacerlo. En consecuencia, la entidad no tendrá en cuenta la parte del ajuste acumulado de los activos, los pasivos y el patrimonio neto anterior a esa fecha. Se permite cambiar una política contable aun cuando sea impracticable aplicar dicha política de forma prospectiva a algún ejercicio anterior. Los párrafos 50 a 53 proporcionan directrices sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más ejercicios anteriores.

Información a revelar

Revelación de la selección y aplicación de políticas contables

- 27A** La entidad revelará información de importancia relativa significativa sobre sus políticas contables (véase el párrafo 5). La información sobre políticas contables será de importancia relativa significativa si cabe razonablemente esperar que,

considerada conjuntamente con otra información incluida en los estados financieros de la entidad, influya en las decisiones que tomen los usuarios principales de los estados financieros con propósito general sobre la base de dichos estados financieros.

- 27B La información sobre políticas contables que se refiera a transacciones, otros hechos o condiciones que no tengan una importancia relativa significativa tampoco tendrá una importancia relativa significativa y no será necesario revelarla. No obstante, la información sobre políticas contables puede ser de importancia relativa significativa debido a la naturaleza de las transacciones, otros hechos o condiciones considerados, aunque los importes en sí no tengan tal importancia. Sin embargo, no toda la información sobre políticas contables que se refiera a transacciones, otros hechos o condiciones de importancia relativa significativa tendrá, en sí misma, una importancia relativa significativa.
- 27C Cabe suponer que la información sobre políticas contables será de importancia relativa significativa si los usuarios de los estados financieros de la entidad la necesitan para comprender otra información de los estados financieros que también es de importancia relativa significativa. Por ejemplo, es probable que la entidad considere que determinada información sobre políticas contables tiene una importancia relativa significativa para sus estados financieros si dicha información está relacionada con transacciones, otros hechos o condiciones que tienen tal importancia y:
- (a) la entidad ha modificado su política contable durante el ejercicio y este cambio ha supuesto una modificación de importancia relativa significativa en la información contenida en los estados financieros;
 - (b) la entidad ha elegido la política contable de entre una o varias de las opciones permitidas por las NIIF (esta situación podría producirse, por ejemplo, si la entidad ha optado por valorar las inversiones inmobiliarias al coste histórico en lugar de hacerlo al valor razonable);
 - (c) la política contable se ha definido de acuerdo con esta Norma, en ausencia de una NIIF que se aplique específicamente;
 - (d) la política contable se refiere a un ámbito en el que la entidad está obligada a basarse en juicios profesionales o supuestos significativos al aplicar esa política contable, y la entidad revela dichos juicios profesionales o supuestos de acuerdo con los párrafos 27G y 31A, o
 - (e) la contabilización que requieren esas transacciones, esos otros hechos o esas condiciones es compleja, por lo que, de omitirse tal información, no resultarían comprensibles para los usuarios de los estados financieros de la entidad (esta situación podría producirse, por ejemplo, si la entidad aplicara más de una NIIF a una clase de transacciones de importancia relativa significativa).
- 27D Si la información sobre políticas contables se centra en el modo en que la entidad ha aplicado los requisitos de las NIIF a sus propias circunstancias, proporciona información específica de la entidad que resulta más útil para los usuarios de los estados financieros que una información normalizada, o una información que se limite a reproducir o resumir los requisitos de las NIIF.
- 27E Si la entidad revela información sobre políticas contables que no tenga una importancia relativa significativa, dicha información no debe enmascarar la información que sí la tenga.
- 27F En el supuesto de que la entidad llegue a la conclusión de que determinada información sobre políticas contables no tiene una importancia relativa significativa, esa conclusión no afectará a los requisitos de revelación de información correspondientes de otras NIIF.
- 27G La entidad revelará, además de la información de importancia relativa significativa sobre políticas contables u otras notas, los juicios profesionales, excepto aquellos que impliquen estimaciones (véase el párrafo 31A), que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan una mayor repercusión en los importes reconocidos en los estados financieros.**

- 27H En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la dirección realiza diversos juicios profesionales, diferentes de los que implican estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la dirección realiza juicios profesionales para determinar:
- (a) las circunstancias en que, en esencia, se han transferido a otras entidades todos los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los activos financieros y, en el caso de los arrendadores, de los activos arrendados;
 - (b) si, por su fondo económico, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no generan ingresos ordinarios, y
 - (c) si las condiciones contractuales de un activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.
- 27I Parte de la información a revelar de conformidad con el párrafo 27G es exigida también por otras NIIF. Por ejemplo, la NIIF 12 *Revelación de participaciones en otras entidades* exige que la entidad revele los juicios profesionales realizados a la hora de determinar si ejerce el control de otra entidad. La NIC 40 *Inversiones inmobiliarias* exige que, cuando la clasificación de un inmueble presente dificultades, se revelen los criterios elaborados por la entidad para distinguir las inversiones inmobiliarias de los inmuebles ocupados por el dueño y de los inmuebles mantenidos para la venta en el curso normal de la actividad.

Revelación de cambios en las políticas contables

- 28 **Cuando la aplicación por primera vez de una NIIF tenga efectos en el ejercicio corriente o en alguno anterior, deba tener tales efectos, pero sea impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera tener efectos en ejercicios futuros, la entidad revelará lo siguiente:**
- (a) el título de la NIIF;
 - (b) en su caso, que el cambio de política contable se efectúa de acuerdo con sus disposiciones transitorias;
 - (c) la naturaleza del cambio de política contable;
 - (d) en su caso, la descripción de las disposiciones transitorias;
 - (e) en su caso, las disposiciones transitorias que podrían tener efectos en ejercicios futuros;
 - (f) respecto del ejercicio corriente y cada ejercicio anterior presentado, en la medida en que sea posible, el importe del ajuste:
 - (i) para cada partida 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 a los presentados, en la medida en que sea posible, y
 - (h) si la aplicación retroactiva exigida por el párrafo 19, letras (a) o (b), fuera impracticable para un ejercicio anterior en concreto, o para ejercicios anteriores a los presentados, las circunstancias que hayan dado lugar a esa situación y la descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio de política contable.

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será obligatorio revelar de nuevo la citada información.

- 29** Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efectos en el ejercicio corriente o en algún ejercicio anterior, deba tener tales efectos, pero sea impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera tener efectos en ejercicios futuros, la entidad revelará:
- (a) la naturaleza del cambio de política contable;
 - (b) las razones por las que aplicar la nueva política contable suministra información fiable y más pertinente;
 - (c) respecto del ejercicio corriente y cada ejercicio anterior presentado, en la medida en que sea posible, el importe del ajuste:
 - (i) para cada partida afectada del estado financiero, y
 - (ii) si la NIC 33 es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;
 - (d) el importe del ajuste relativo a ejercicios anteriores a los presentados, en la medida en que sea posible, y
 - (e) si la aplicación retroactiva es impracticable para un ejercicio anterior en particular, o para ejercicios anteriores a los presentados, las circunstancias que hayan dado lugar a esa situación y la descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio de política contable.

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será obligatorio revelar de nuevo la citada información.

- 30** Cuando la entidad no haya aplicado una nueva NIIF publicada, pero que aún no haya entrado en vigor, revelará lo siguiente:
- (a) este hecho, y
 - (b) la información, conocida o razonablemente estimable, que sea pertinente para evaluar las posibles repercusiones que la aplicación de la nueva NIIF tendrá en sus estados financieros en el ejercicio en que la aplique por primera vez.
- 31** Al dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo 30, la entidad considerará revelar la información siguiente:
- (a) el título de la nueva NIIF;
 - (b) la naturaleza del cambio o de los cambios inminentes de política contable;
 - (c) la fecha en la que sea obligatorio aplicar la NIIF;
 - (d) la fecha a partir de la que prevea aplicar la NIIF por primera vez, y
 - (e) una u otra de las siguientes:
 - (i) la explicación de las repercusiones que se espera que tenga la aplicación inicial de la NIIF en los estados financieros de la entidad, o
 - (ii) si las repercusiones fueran desconocidas o no pudieran estimarse razonablemente, una declaración al efecto.

Revelación de las causas de incertidumbre en las estimaciones

- 31A** La entidad revelará información sobre las hipótesis de futuro que formule, así como sobre otras causas importantes de incertidumbre en las estimaciones al cierre del ejercicio, que

impliquen un riesgo considerable de dar lugar a un ajuste de importancia relativa significativa en los importes en libros de los activos y pasivos en el próximo ejercicio anual. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles sobre lo siguiente:

- (a) su naturaleza, y
 - (b) su importe en libros al cierre del ejercicio.
- 31B Para determinar los importes en libros de algunos activos y pasivos será preciso estimar los efectos que ciertos hechos futuros inciertos puedan tener en dichos activos y pasivos al cierre del ejercicio. Por ejemplo, si no se dispone de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones acerca del futuro para valorar el importe recuperable de las distintas clases de inmovilizado material, el efecto de la obsolescencia tecnológica en las existencias, las provisiones condicionadas al desenlace futuro de litigios en curso y los pasivos por retribuciones a los empleados a largo plazo como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones implican hipótesis relativas, por ejemplo, a los tipos de descuento o los flujos de efectivo ajustados por el riesgo, la evolución futura de los sueldos o los cambios futuros en los precios que afectan a otros costes.
- 31C Las hipótesis y otras fuentes de incertidumbre en las estimaciones reveladas de acuerdo con el párrafo 31A se refieren a las estimaciones que exijan, por parte de la dirección, realizar los juicios profesionales más difíciles, subjetivos o complejos. Cuanto mayor sea el número de variables y supuestos que afecten al posible desenlace futuro de las incertidumbres, más subjetivos y complejos serán los juicios profesionales, y, por lo general, más posibilidades habrá también de que se produzca, en consecuencia, un ajuste de importancia relativa significativa en los importes en libros de los activos y pasivos.
- 31D Respecto de los activos y pasivos que presenten un riesgo considerable de que sus importes en libros varíen de forma significativa en el siguiente ejercicio anual, no será obligatorio revelar la información del párrafo 31A si, al cierre del ejercicio, tales activos y pasivos han sido valorados al valor razonable sobre la base del precio cotizado en un mercado activo para un activo o un pasivo idénticos. Si bien estos valores razonables podrían variar significativamente en el siguiente ejercicio anual, no sería debido a hipótesis u otras causas de incertidumbre en las estimaciones al cierre del ejercicio.
- 31E La entidad revelará la información exigida por el párrafo 31A de una forma que ayude a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios profesionales realizados por la dirección acerca del futuro y de otras causas de incertidumbre en las estimaciones. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de las hipótesis y otras circunstancias. Los siguientes son ejemplos de la información revelada por una entidad:
- (a) la naturaleza de la hipótesis u otra incertidumbre en la estimación;
 - (b) la sensibilidad de los importes en libros a los métodos, las hipótesis y las estimaciones en que se base su cálculo, incluidas las razones por las que se da esa sensibilidad;
 - (c) la resolución esperada de una incertidumbre y el abanico de resultados razonablemente posibles dentro del próximo ejercicio anual con respecto a los importes en libros de los activos y los pasivos afectados, y
 - (d) si la incertidumbre continúa sin resolverse, la explicación de los cambios efectuados en las hipótesis anteriores referentes a dichos activos y pasivos.
- 31F Esta Norma no exige que la entidad revele información presupuestaria ni previsiones al revelar la información del párrafo 31A.
- 31G En ocasiones es impracticable revelar el alcance de los posibles efectos de una hipótesis u otra causa de incertidumbre en las estimaciones al cierre del ejercicio. En tales circunstancias, la entidad revelará que, habida cuenta de la información de la que dispone, es razonablemente posible que en el próximo ejercicio anual se produzcan efectos que

difieran de las hipótesis utilizadas y requieran, por tanto, un ajuste de importancia relativa significativa en el importe en libros del activo o del pasivo afectados. En todos los casos, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o del pasivo (o de la clase de activos o de pasivos) específicos que se vean afectados por la hipótesis en cuestión.

- 31H La información a revelar con arreglo al párrafo 27G sobre determinados juicios profesionales realizados por la dirección en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad no guarda relación con la información a revelar acerca de las causas de incertidumbre en las estimaciones de acuerdo con el párrafo 31A.
- 31I Otras NIIF exigen revelar algunas de las hipótesis que de otro modo deberían revelarse de acuerdo con el párrafo 31A. Por ejemplo, la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* exige que, en circunstancias específicas, se revelen las principales hipótesis sobre los hechos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIIF 13 *Valoración del valor razonable* exige que se revelen las hipótesis significativas (incluidas la técnica o las técnicas de valoración y las variables) que la entidad emplee al valorar los valores razonables de los activos y los pasivos que se contabilicen al valor razonable.

Estimaciones contables

- 32 Es posible que, con arreglo a una determinada política contable, algunas partidas de los estados financieros hayan de valorarse de una forma que comporte cierta incertidumbre, es decir, la política contable puede obligar a que dichas partidas se valoren por importes monetarios que no pueden observarse directamente y que deben estimarse. En tal caso, la entidad realizará una estimación contable para alcanzar el objetivo establecido por la política contable. La realización de estimaciones contables implica recurrir a juicios profesionales o supuestos basados en la información fiable más reciente de la que se disponga. Entre los ejemplos de estimaciones contables cabe citar:
- (a) las correcciones de valor por pérdidas crediticias esperadas, aplicando la NIIF 9 *Instrumentos financieros*;
 - (b) el valor realizable neto de una partida de las existencias, aplicando la NIC 2 *Existencias*;
 - (c) el valor razonable de un activo o pasivo, en aplicación de la NIIF 13;
 - (d) el gasto por amortización de un elemento del inmovilizado material, aplicando la NIC 16, y
 - (e) las provisiones por obligaciones de garantía, en aplicación de la NIC 37.
- 32A Las entidades utilizan técnicas de valoración y variables para realizar una estimación contable. Las técnicas de valoración incluyen técnicas de estimación (por ejemplo, las técnicas utilizadas para valorar una corrección de valor por las pérdidas crediticias esperadas aplicando la NIIF 9) y técnicas de valoración propiamente dichas (por ejemplo, las técnicas utilizadas para valorar 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, en ocasiones se refiere a una variable utilizada al realizar estimaciones contables.
- 33 La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no socava su fiabilidad.

Cambios en las estimaciones contables

- 34 Es posible que la entidad tenga que cambiar una estimación contable si se producen cambios en las circunstancias en que se basa o como resultado de nueva información, nuevos acontecimientos o una mayor 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 que tiene sobre una estimación contable un cambio en una variable o 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 de 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 un cambio en una estimación contable.

Aplicación de los cambios en las estimaciones contables

- 36 **El efecto de un cambio en una estimación contable, a excepción de los cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva incluyéndolo en el resultado en:**
- (a) el ejercicio en que tenga lugar el cambio, si afecta solo a ese ejercicio, o
 - (b) el ejercicio en que tenga lugar el cambio y ejercicios futuros, si afecta a uno y otros.
- 37 **En la medida en 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 importe 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 aplicará a las transacciones, otros hechos y condiciones desde la fecha de dicho cambio. Un cambio en una estimación contable podría afectar únicamente 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 crediticias esperadas afecta solo al resultado del ejercicio corriente y, por tanto, se reconocerá en ese ejercicio. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada de un activo amortizable, o en las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados a ese activo, afectará al gasto por amortización del ejercicio corriente y de cada uno de los ejercicios futuros durante la 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, en los ejercicios futuros se reconocerá como ingreso o gasto en esos ejercicios futuros.

Información a revelar

- 39 **La entidad revelará la naturaleza y el importe de todo cambio en una estimación contable que tenga efectos en el ejercicio corriente o que previsiblemente los vaya a tener en ejercicios futuros, salvo, en el segundo caso, que sea impracticable estimar tales efectos.**
- 40 Si no se proporciona el importe de los efectos en ejercicios futuros debido a que su estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.

Errores

- 41 Los errores pueden surgir en relación con el reconocimiento, la valoración, la presentación o la revelación de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no serán conformes con las NIIF si contienen errores, sean o no de importancia relativa significativa, cometidos intencionadamente para conseguir una determinada presentación de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de la entidad. Los errores potenciales del ejercicio corriente, descubiertos en ese mismo ejercicio, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación. Sin embargo, hay ocasiones en que los errores de importancia relativa significativa no se descubren hasta un ejercicio posterior, en cuyo caso esos errores, correspondientes a ejercicios anteriores, se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de dicho ejercicio posterior (véanse los párrafos 42 a 47).
- 42 **Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá retroactivamente los errores de importancia relativa significativa correspondientes a ejercicios anteriores en el primer conjunto de estados financieros autorizados para su publicación tras haber descubierto los errores. Al efecto:**
- (a) **reexpresará los importes comparativos para el ejercicio o los ejercicios anteriores presentados en los que haya ocurrido el error, o**
 - (b) **si el error hubiera ocurrido antes del ejercicio anterior más antiguo presentado, reexpresará los saldos de apertura de los activos, los pasivos y el patrimonio neto para el ejercicio anterior más antiguo presentado.**

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

- 43 El error correspondiente a un ejercicio anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, excepto y en la medida en que sea impracticable determinar los efectos correspondientes al ejercicio en cuestión o el efecto acumulado del error.
- 44 Cuando sea impracticable determinar los efectos correspondientes a un ejercicio dado que un error produce en la información comparativa en relación con uno o más ejercicios anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos de apertura de los activos, los pasivos y el patrimonio neto del ejercicio más antiguo para el que sea practicable proceder a la reexpresión retroactiva, que podría ser el propio ejercicio corriente.
- 45 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del ejercicio corriente, de un error en todos los ejercicios anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa a fin de corregir el error de forma prospectiva desde la primera fecha en que sea practicable hacerlo.
- 46 La corrección de un error de un ejercicio anterior se excluirá del resultado del ejercicio en el que se descubra el error. Cualquier tipo de información que se presente sobre ejercicios anteriores, como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea posible.
- 47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error (por ejemplo, un error al aplicar una política contable) respecto de todos los ejercicios anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la primera fecha en que sea practicable hacerlo. En consecuencia, se ignorará la parte de la reexpresión acumulada 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 respecto de uno o más ejercicios anteriores.
- 48 La corrección de errores se distingue de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar cambios a medida que se obtiene información adicional. Por ejemplo, el reconocimiento de

pérdidas o ganancias como resultado del desenlace de una contingencia no constituye una corrección de un error.

Revelación de errores de ejercicios anteriores

49 Al aplicar el párrafo 42, la entidad revelará la información siguiente:

- (a) la naturaleza del error del ejercicio anterior;**
- (b) respecto de cada ejercicio anterior presentado, en la medida en que sea posible, el importe de la corrección:**
 - (i) para cada partida afectada del estado financiero, y**
 - (ii) si la NIC 33 es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;(c) el importe de la corrección al principio del ejercicio anterior más antiguo presentado, y**
- (d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un ejercicio anterior en particular, las circunstancias que hayan conducido a esa situación y la descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.**

En los estados financieros de los ejercicios posteriores no será obligatorio revelar de nuevo la citada información.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

50 En algunas circunstancias es impracticable ajustar la información comparativa de uno o más ejercicios anteriores para lograr la comparabilidad con el ejercicio corriente. Por ejemplo, es posible que, en el ejercicio o los ejercicios anteriores, no se hayan recogido los datos de una forma que permita la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, a los efectos de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a ejercicios anteriores) o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un ejercicio anterior, y que sea impracticable reproducir la información.

51 A menudo es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados respecto de transacciones, otros hechos y condiciones. Las estimaciones son subjetivas en sí mismas y pueden calcularse después del ejercicio. El cálculo de las 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 un ejercicio anterior, debido al dilatado período de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjeron la transacción, el otro hecho o la condición en cuestión. Sin embargo, el objetivo de las estimaciones referidas a ejercicios anteriores es el mismo que el de las estimaciones realizadas en el ejercicio corriente, esto es, reflejar las circunstancias existentes cuando ocurrieron la transacción, el otro hecho o la condición de que se trate.

52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un ejercicio anterior exigen distinguir entre la información que:

- (a) suministra una evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o las fechas en las que la transacción, el otro hecho o la condición hayan ocurrido, y**
- (b) habría estado disponible cuando los estados financieros del ejercicio anterior en cuestión fueron autorizados para su publicación,**

de otra información. Para algunos tipos de estimaciones (p. ej., una valoración del valor razonable que emplee 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 los dos tipos de información señalados, será impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del ejercicio anterior de forma retroactiva.

- 53 No deberá recurrirse a información conocida con posterioridad cuando se aplique una nueva política contable a un ejercicio anterior o se corrijan importes de un ejercicio anterior, ya se trate de realizar hipótesis acerca de las intenciones de la dirección en un ejercicio anterior o de estimar los importes reconocidos, valorados o revelados en un ejercicio anterior. Por ejemplo, si la entidad procede a corregir un error de un ejercicio anterior en el cálculo de su pasivo por bajas por enfermedad acumuladas de los empleados de acuerdo con la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, ignorará la información sobre una epidemia de gripe excepcionalmente grave durante el siguiente ejercicio que haya pasado a estar disponible después de que los estados financieros del ejercicio anterior fueran autorizados para su publicación. El hecho de que a menudo sea necesario efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para ejercicios anteriores no impide que la información comparativa se ajuste o corrija de manera fiable.

Entrada en vigor y transición

- 54 Las entidades aplicarán esta Norma a 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 ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará ese hecho.
- 54A [Eliminado]
- 54B [Eliminado]
- 54C La NIIF 13 *Valoración del valor razonable*, publicada en mayo de 2011, modificó el párrafo 52. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 13.
- 54D [Eliminado]
- 54E La NIIF 9 *Instrumentos financieros*, en su versión de julio de 2014, modificó el párrafo 53 y eliminó los párrafos 54A, 54B y 54D. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 54F El documento *Modificaciones de las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera en las NIIF*, publicado en 2018, modificó el párrafo 6 y el párrafo 11, letra (b). Las entidades aplicarán las modificaciones a 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 el documento *Modificaciones de las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera 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, si una entidad determina 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. Si la aplicación retroactiva de cualquier modificación incluida en el documento *Modificaciones de las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera en las NIIF* implicase un coste o un esfuerzo desproporcionados, las entidades, al aplicar los párrafos 23 a 28 de esta Norma, deberán leer toda referencia, excepto en la última frase del párrafo 27, a «fuera/sea impracticable» como «implicara/implique un coste o un esfuerzo desproporcionados», y toda referencia a «practicable/posible» como «posible sin un coste o un esfuerzo desproporcionados».
- 54G Si una entidad no aplica la NIIF 14 *Cuentas de diferimientos de actividades reguladas*, deberá, al aplicar el párrafo 11, letra (b), a los saldos contables de actividades reguladas, seguir teniendo en cuenta, y considerando la aplicabilidad, de las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de valoración del *Marco Conceptual para la Preparación*

y *Presentación de Estados Financieros*⁽¹⁾, en lugar de 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 las tarifas que pueden cobrarse a los clientes. Un regulador de tarifas es un organismo autorizado que está 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 El documento *Definición de importancia relativa* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), publicado 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 las 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 modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho⁽²⁾.
- 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 las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Las entidades aplicarán las referidas modificaciones a los cambios en las estimaciones contables y los cambios en las políticas contables que se produzcan a partir del comienzo del primer ejercicio anual en el que apliquen las modificaciones.
- 54J La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 1, 3, 5, 11 y 32, añadió los párrafos 3A, 6A a 6N, 27A a 27I y 31A a 31I y los encabezamientos y subencabezamientos correspondientes, añadió un subencabezamiento antes del párrafo 28 y suprimió el párrafo 2. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Derogación de otros pronunciamientos

- 55 Esta Norma reemplaza a la NIC 8 *Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables*, revisada en 1993.
- 56 Esta Norma reemplaza a las siguientes Interpretaciones:
- (a) SIC 2 *Coherencia — Capitalización de los costes por intereses, y*
 - (b) SIC 18 *Coherencia — Métodos alternativos.*

⁽¹⁾ La referencia es al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, adoptado por el Consejo en 2001.

[Nota editorial: Puede consultarse un extracto del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, adoptado por el Consejo en 2001, en la página dedicada a la NIC 8 de la sección «Supporting Implementation» del sitio web de la Fundación, dentro de «Supporting Implementation by IFRS Standard»].

⁽²⁾ En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella la definición de «importancia relativa significativa» contenida en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.