

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, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores. La Norma trata de mejorar la pertinencia y la fiabilidad de los estados financieros de una 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.
- 2 Los requisitos de revelación de información relativos a las políticas contables, excepto los referentes a los cambios en las políticas contables, se establecen en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Ámbito de aplicación

- 3 **Esta Norma será de aplicación al seleccionar y aplicar las políticas contables, así como al contabilizar los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores de ejercicios anteriores.**
- 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 Internacionales de Información Financiera (NIIF)*** son las Normas e Interpretaciones publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC). Comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad;
- (c) las Interpretaciones del CINIIF, y

(d) las Interpretaciones del SIC ¹

La *importancia relativa significativa* se define en el párrafo 7 de la NIC 1 y se utiliza en esta Norma 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

¹ La definición de las NIIF fue modificada tras los cambios de denominaciones introducidos por el *Acto Constitutivo de la Fundación NIIF* en 2010.

- (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]

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*².

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.

² El párrafo 54G explica cómo se modifica este requisito en el caso de los saldos contables de actividades reguladas.

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, retrotrayéndose 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

- 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.

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, aplicando la NIIF 13 *Valoración del valor razonable*;
- (d) el gasto por amortización de un elemento del inmovilizado material, aplicando la NIC 16, y
- (e) las provisiones por obligaciones de garantía, aplicando la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.

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*³, 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.
- 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

³ 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 NIIF Standard»].

se produzcan a partir del comienzo del primer ejercicio anual en el que apliquen las modificaciones.

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.*