

Norma Internacional de Contabilidad 8

Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 17 de enero de 2008.

La NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993. Sustituyó a la NIC 8 *Partidas de Periodos Anteriores e Infrecuentes y Cambios en las Políticas Contables* (emitida en febrero de 1978).

El Comité de Interpretaciones desarrolló dos Interpretaciones relativas a la NIC 8:

- SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Préstamos* (emitida en diciembre de 1997)
- SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos* (emitida en enero de 2000).

Los párrafos de la NIC 8 (1993) que trataban las actividades discontinuadas fueron derogados por la NIC 35 *Operaciones en Discontinuación* (emitida en junio de 1998 y derogada por la NIIF 5).

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables a menos y hasta que fueran modificadas o retiradas.

En diciembre de 2003 el IASB emitió una NIC 8 revisada con un título nuevo —*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. La norma revisada también sustituyó a la SIC-2 y SIC-18.

La NIC 8 y su documentación complementaria han sido modificadas por las siguientes NIIF:

- NIC 23 *Costos por Préstamos* (revisada en marzo de 2007)
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en septiembre de 2007)

Las siguientes Interpretaciones se refieren a la NIC 8:

- SIC-7 *Introducción al Euro* (emitida en mayo de 1998 y posteriormente modificada)
- SIC-10 *Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación* (emitida en julio de 1998 y posteriormente modificada)
- SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico* (emitida en diciembre de 1998 y posteriormente modificada)
- SIC-13 *Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones no Monetarias de los Participantes* (emitida en diciembre de 1998 y posteriormente modificada)
- SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos* (emitida en diciembre de 1998 y posteriormente modificada)
- SIC-21 *Impuesto a las Ganancias—Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados* (emitida en julio de 2000 y posteriormente modificada)
- SIC-25 *Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas* (emitida en julio de 2000 y posteriormente modificada)

- SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* (emitida en diciembre de 2001 y posteriormente modificada)
- SIC-31 *Ingresos de Actividades Ordinarias—Permutas de Servicios de Publicidad* (emitida en diciembre de 2001 y posteriormente modificada)
- CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares* (emitida en mayo de 2004 y posteriormente modificada)
- CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento* (emitida en diciembre de 2004 y posteriormente modificada)
- CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental* (emitida en diciembre de 2004)
- CINIIF 6 *Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos* (emitida en septiembre de 2005)
- CINIIF 8 *Alcance de la NIIF 2* (emitida en enero de 2006)
- CINIIF 11 *NIIF 2—Transacciones con Acciones propias y del Grupo* (emitida en noviembre de 2006)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* (emitida en noviembre de 2006 y posteriormente modificada)
- CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes* (emitida en junio de 2007)
- CINIIF 14 *NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción* (emitida en julio de 2007 y posteriormente modificada)

ÍNDICE

	<i>párrafos</i>
INTRODUCCIÓN	IN1–IN18
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 8 <i>POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS</i> <i>ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES</i>	
OBJETIVO	1–2
ALCANCE	3–4
DEFINICIONES	5–6
POLÍTICAS CONTABLES	7–31
Selección y Aplicación de Políticas Contables	7–12
Uniformidad de las políticas contables	13
Cambios en las políticas contables	14–31
<i>Aplicación de los cambios en políticas contables</i>	<i>19–27</i>
<i>Aplicación retroactiva</i>	<i>22</i>
<i>Limitaciones a la aplicación retroactiva</i>	<i>23–27</i>
<i>Información a revelar</i>	<i>28–31</i>
CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES	32–40
Información a revelar	39–40
ERRORES	41–49
Limitaciones a la reexpresión retroactiva	43–48
Información a revelar sobre errores de periodos anteriores	49
IMPRACTICABILIDAD DE LA APLICACIÓN Y DE LA REEXPRESIÓN RETROACTIVAS	50–53
FECHA DE VIGENCIA	54
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	55–56
APÉNDICE	
Modificaciones de otros pronunciamientos	
APROBACIÓN DE LA NIC 8 POR EL CONSEJO	
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	
GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN	

La Norma Internacional de Contabilidad 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (NIC 8) está contenida en los párrafos 1 a 56 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 8 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*.

Introducción

- IN1 La Norma Internacional de Contabilidad 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (NIC 8), sustituye a la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* (revisada en 1993), y debe ser aplicada en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. La Norma también sustituye a las siguientes interpretaciones:
- SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Préstamos*
 - SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos*

Razones para la revisión de la NIC 8

- IN2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 8 revisada como parte de su proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales.
- IN3 En el caso concreto de la NIC 8, los principales objetivos del Consejo fueron:
- (a) suprimir el tratamiento alternativo a la aplicación retroactiva de los cambios voluntarios en las políticas contables, así como a la reexpresión retroactiva para corregir los errores de periodos anteriores;
 - (b) eliminar el concepto de error fundamental;
 - (c) articular la jerarquía normativa que sirva de referencia a la gerencia, y que ésta ha de tener en cuenta al seleccionar políticas contables, en ausencia de Normas e Interpretaciones específicamente aplicables;
 - (d) definir omisiones o inexactitudes materiales, y describir cómo utilizar el concepto de materialidad o importancia relativa cuando se estén aplicando políticas contables y corrigiendo errores; y
 - (e) incorporar el contenido de la SIC-2 y de la SIC-18.
- IN4 El Consejo no reconsideró otros requerimientos contenidos en la versión previa de la NIC 8.

Cambios sobre requerimientos previos

- IN5 Los principales cambios respecto de la versión anterior de la NIC 8 se describen a continuación.

Selección de políticas contables

- IN6 Los requerimientos para la selección y aplicación de políticas contables de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (emitida en 1997) han sido transferidos a esta Norma. La Norma actualiza la jerarquía normativa previa que servía de referencia para la gerencia y a cuya aplicabilidad se puede considerar al seleccionar políticas

contables en ausencia de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) específicamente aplicables.

Materialidad o Importancia relativa

IN7 La Norma define omisiones o inexactitudes materiales. Establece que:

- (a) no será necesario aplicar las políticas contables contenidas en las NIIF cuando el efecto de su aplicación sea inmaterial (carezca de importancia relativa). Esto complementa lo establecido en la NIC 1, en el sentido de que no es necesario revelar la información exigida por las NIIF si dicha información es inmaterial;
- (b) los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores materiales;
- (c) los errores materiales de periodos anteriores serán corregidos retroactivamente en los primeros estados financieros autorizados para su emisión tras ser descubiertos.

Cambios voluntarios en las políticas contables y corrección de errores de periodos anteriores

IN8 La Norma exige la aplicación retroactiva de los cambios voluntarios en las políticas contables, así como la reexpresión retroactiva para corregir los errores de periodos anteriores. Se suprime el tratamiento alternativo permitido en la versión previa de la NIC 8, que consistía en:

- (a) incluir en el resultado del periodo corriente el ajuste resultante del cambio en una política contable, así como el importe de la corrección de un error de un periodo anterior; y
- (b) presentar la información comparativa sin cambios, tal como se hizo en los estados financieros de periodos anteriores.

IN9 Como resultado de la supresión del tratamiento alternativo permitido, la información comparativa de los periodos anteriores se presentará como si la nueva política contable se hubiera estado aplicando siempre, y los errores de los periodos anteriores no hubiesen ocurrido nunca.

Impracticabilidad

IN10 La Norma mantiene el criterio de “impracticabilidad”, como causa de exención a la hora de modificar la información comparativa, en los casos de aplicación retroactiva de los cambios en las políticas contables y corrección de los errores de periodos anteriores. La Norma ha incluido una definición de “impracticable”, así como guías acerca de su interpretación.

IN11 La Norma también establece que, cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de:

- (a) la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos previos, o de
- (b) un error que incida sobre todos los periodos anteriores,

la entidad cambiará la información comparativa como si la nueva política contable hubiera sido aplicada, o el error hubiera sido corregido, de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.

Errores fundamentales

- IN12 La Norma elimina el concepto de error fundamental y, en consecuencia, la distinción entre errores fundamentales y otros errores materiales. La Norma define los errores de periodos anteriores.

Información a revelar

- IN13 Ahora la Norma requiere, más que aconseja, revelar información sobre un inminente cambio en una política contable, en caso de que la entidad tenga todavía pendiente la aplicación de una NIIF nueva ya emitida, pero que aún no haya entrado en vigor. Además, requiere revelar información pertinente, ya sea conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de una nueva NIIF tendrá sobre los estados financieros de la entidad, en el periodo de aplicación inicial.
- IN14 La Norma exige revelar información más detallada sobre los importes derivados de los ajustes procedentes de cambios en las políticas contables, así como de la corrección de errores de periodos anteriores. Es obligatorio que tales informaciones se revelen para cada rúbrica afectada de los estados financieros y, si la NIC 33 *Ganancias por Acción* es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas.

Otros Cambios

- IN15 Los requisitos de presentación para el resultado del periodo han sido transferidos a la NIC 1.
- IN16 La Norma incorpora el acuerdo alcanzado en la SIC-18:
- (a) la entidad seleccionará y aplicará uniformemente sus políticas contables para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NIIF exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podrían ser apropiadas diferentes políticas; y
 - (b) si una NIIF exige o permite el establecimiento de tales categorías, la entidad seleccionará una política contable adecuada para cada una de ellas y la aplicará de manera uniforme.

El acuerdo alcanzado en la SIC-18 incorporaba el acuerdo de la SIC-2, y exige que, si la entidad ha elegido como política capitalizar los costos por préstamos, deberá aplicar esa política a todos los activos aptos.

- IN17 La Norma contiene una definición de “cambios en las estimaciones contables”.
- IN18 La Norma incluye excepciones relativas a la inclusión, de forma prospectiva, de los efectos de los cambios en las estimaciones contables en el resultado del periodo. Se establece que, siempre que el cambio en una estimación contable produzca cambios en activos o pasivos, o afecte a una partida de patrimonio, se reconocerá ajustando el importe en libros del activo, pasivo o partida de patrimonio afectada, en el periodo en que tenga lugar el cambio.

Norma Internacional de Contabilidad 8

Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Objetivo

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

Alcance

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

Definiciones

- 5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:
Políticas contables son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Un *cambio en una estimación contable* es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

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

- (a) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF);
- (b) Normas Internacionales de Contabilidad; y
- (c) las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (SIC).

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

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

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

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

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

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

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

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:
 - (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y
 - (ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de esos periodos anteriores fueron formulados a partir de otra información.

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

- (a) **la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y**
 - (b) **el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.**
- 6 La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, requiere tener en cuenta las características de tales usuarios. El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera* establece, en el párrafo 25, que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia”. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas se vean influidos, al tomar decisiones económicas.

Políticas contables

Selección y Aplicación de Políticas Contables

- 7 **Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF en cuestión, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa NIIF.**
- 8 En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.
- 9 Las Guías de Implementación de la Normas emitidas por el IASB no forman parte de dichas Normas y, por tanto, no contienen requerimientos para la elaboración de los estados financieros.
- 10 **En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:**
- (a) **relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y**
 - (b) **fiable, en el sentido de que los estados financieros:**
 - (i) **presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;**
 - (ii) **reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;**
 - (iii) **sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;**
 - (iv) **sean prudentes; y**
 - (v) **estén completos en todos sus extremos significativos.**

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

Uniformidad de las políticas contables

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

Cambios en las políticas contables

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

- 18 Los párrafos 19 a 31 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 17.

Aplicación de los cambios en políticas contables

19 Con sujeción al párrafo 23:

- (a) la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una NIIF, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tales NIIF, si las hubiera; y
- (b) cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NIIF que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

- 20 Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una NIIF no se considerará un cambio voluntario en una política contable.

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

Aplicación retroactiva

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

Limitaciones a la aplicación retroactiva

- 23 Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado.
- 24 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable—que podría ser el propio periodo corriente—y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.
- 25 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

- 26 Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retro trayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los importes de apertura y de cierre del estado de situación financiera correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NIIF). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retro trayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.
- 27 Cuando sea impracticable para la entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 25, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 50 a 53 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

- 28 Cuando la aplicación por primera vez de una NIIF tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior—salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste—o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:
- (a) El título de la NIIF;
 - (b) en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;
 - (c) la naturaleza del cambio en la política contable;
 - (d) en su caso, una descripción de la disposición transitoria;
 - (e) en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;
 - (f) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:
 - (i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; 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 periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
 - (h) si la aplicación retroactiva, exigida por los apartados (a) y (b) del párrafo 19, fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una

descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

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

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

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

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

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

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

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

Cambios en las estimaciones contables

- 32 Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:
- (a) las cuentas por cobrar de dudosa recuperación;
 - (b) la obsolescencia de los inventarios;
 - (c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;
 - (d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables; y
 - (e) las obligaciones por garantías concedidas.
- 33 La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.
- 34 Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.
- 35 Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
- 36 **El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:**
- (a) **periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo;**
o
 - (b) **periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.**
- 37 **En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.**
- 38 El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo depreciable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto del periodo corriente. El efecto, si existiese, en periodos futuros se reconoce como ingreso o gasto de dichos periodos futuros.

Información a revelar

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

Errores

- 41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).
- 42 **Con sujeción a lo establecido en párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:**
- (a) **reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o**
 - (b) **si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.**

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

- 43 **El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.**
- 44 **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).**
- 45 **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.**
- 46 El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes

históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

- 47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.
- 48 La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

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

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

- 50 En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.
- 51 Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva

en sí misma, y podría haberse realizado después del periodo sobre el que se informa. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior, exige diferenciar la información que:

- (a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido, y
- (b) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados.

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

53 Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad esté corrigiendo un error de un periodo anterior, relativo a la medición de activos financieros previamente clasificados como inversiones mantenidas hasta el vencimiento de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, no cambiará el criterio de medición para ese periodo, aún en el caso de que la gerencia decidiera posteriormente no mantenerlos hasta su vencimiento. Por otra parte, cuando una entidad proceda a corregir un error de cálculo de sus pasivos acumulados por ausencias retribuidas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, ignorará la información que haya aparecido en el siguiente periodo sobre una severa epidemia de gripe, si este dato ha estado disponible después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

54 Una entidad aplicará esta Norma en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

Derogación de otros Pronunciamientos

- 55 Esta Norma sustituye a la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, revisada en 1993.
- 56 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:
- (a) SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Préstamos*; y
 - (b) SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos*

Apéndice

Modificaciones de otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando esta Norma fue revisada en 2003, se han incorporado a los pronunciamientos relevantes publicados en este volumen.

Aprobación de la NIC 8 por el Consejo

La Norma Internacional de Contabilidad 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores* fue aprobada por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vicepresidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T. Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J. McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 8, pero no son parte integrante de la misma.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para alcanzar sus conclusiones en la revisión de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en 2003. Cada uno de los miembros individuales del Consejo dio mayor peso a unos factores que a otros.
- FC2 En julio de 2001 el Consejo anunció que, como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos emprendería un proyecto para mejorar algunas Normas, incluyendo a la NIC 8. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto de Mejoras consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos dentro de las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales. En mayo de 2002, el Consejo publicó sus propuestas en un Proyecto de Norma de *Mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad*, fijando como fecha límite para recibir comentarios el 16 de septiembre de 2002. El Consejo recibió más de 160 cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma.
- FC3 La Norma incluye importantes cambios respecto a la versión previa de la NIC 8. La intención del Consejo no fue reconsiderar todos los requerimientos de la Norma previa para seleccionar y aplicar las políticas contables, y cambios en las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores. En consecuencia, estos Fundamentos de las Conclusiones no abordan los requerimientos de la NIC 8 que el Consejo no reconsideró.

Modificación de tratamientos alternativos permitidos

- FC4 La versión previa de la NIC 8 incluía los tratamientos alternativos permitidos de cambios voluntarios en las políticas contables (párrafos 54 a 57) y correcciones de errores fundamentales (párrafos 38 a 40). Según estas alternativas permitidas:
- (a) el ajuste resultante de la aplicación retroactiva de un cambio en una política contable se incluía en el resultado del periodo corriente; y
 - (b) la cuantía de las correcciones de un error fundamental se incluía en el resultado del periodo corriente.
- FC5 En ambos casos, la información comparativa se presentaba tal como había sido presentada en los estados financieros de periodos anteriores.
- FC6 La eliminación de los tratamientos opcionales para cambios en las políticas contables y correcciones de errores fue identificada por el Consejo como una importante mejora a la versión previa de la NIC 8. La Norma elimina los tratamientos alternativos permitidos y requiere que los cambios en las políticas contables y correcciones de errores del periodo anterior sean contabilizados retroactivamente.

- FC7 El Consejo concluyó que la aplicación retroactiva hecha mediante la modificación de la información comparativa presentada para periodos anteriores es preferible a los tratamientos alternativos permitidos anteriormente porque, según el método requerido de aplicación retroactiva:
- (a) el resultado del periodo del cambio no incluye los efectos de cambios en las políticas contables o de errores relativos a periodos anteriores.
 - (b) la información presentada sobre periodos anteriores se prepara con el mismo criterio que la información sobre el periodo corriente y es, en consecuencia, comparable. Esta información posee una característica cualitativa identificada en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, y proporciona la información más útil para el análisis de tendencia de ingresos y gastos.
 - (c) los errores del periodo anterior no se repiten en la información comparativa presentada para periodos anteriores.
- FC8 Algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma argumentaron que los tratamientos alternativos permitidos anteriormente, son preferibles porque:
- (a) la corrección de errores del periodo anterior mediante la reexpresión de la información del mismo implica un uso injustificable de la retroactividad;
 - (b) el reconocimiento de los efectos de cambios en las políticas contables y de las correcciones de errores en el resultado del periodo corriente les hace más destacados para los usuarios de los estados financieros; y
 - (c) cada importe abonado o cargado a las ganancias acumuladas como resultado de las actividades de una entidad ha sido reconocido en el resultado de algún periodo.
- FC9 El Consejo concluyó que la reexpresión de la información del periodo anterior para corregir un error de un periodo anterior no implica un uso injustificado de la retroactividad porque los errores de periodos anteriores se definen en términos de un fallo al utilizar información fiable, o de un uso inadecuado de la información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros del periodo anterior fueron formulados y podría esperarse razonablemente que hubiera sido obtenida y tenida en cuenta en la preparación y presentación de esos estados financieros.
- FC10 El Consejo también concluyó que las informaciones sobre cambios en las políticas contables y correcciones de errores de periodos anteriores de los párrafos, 28, 29 y 49 de la Norma, deberían asegurar que sus efectos son suficientemente importantes para los usuarios de los estados financieros.
- FC11 El Consejo también llegó a la conclusión de que es menos importante, para cada importe acreditado o cargado a ganancias acumuladas como consecuencia de las actividades de la entidad que se reconozca en los resultados de algún periodo, que el resultado de cada periodo presentado represente fielmente los efectos de las transacciones y otros hechos ocurridos en ese periodo.

Eliminación de la distinción entre errores fundamentales y otros errores significativos de periodos anteriores

FC12 La Norma elimina la distinción entre errores fundamentales y otros errores significativos de periodos anteriores. En consecuencia, todos los errores significativos de periodos anteriores se contabilizan de la misma forma que un error fundamental se contabilizaba según el tratamiento retroactivo de la versión anterior de la NIC 8. El Consejo concluyó que la definición de "errores fundamentales" de la versión previa era difícil de interpretar de forma coherente porque la principal característica de la definición —que el error motive que ya no se considere fiables a los estados financieros de uno o más periodos previos— era también una característica de todos los errores significativos de los periodos anteriores.

Aplicación de una Norma o una Interpretación que específicamente se aplica a una partida

FC13 El Proyecto de Norma proponía que cuando una Norma o una Interpretación se aplique a una partida de los estados financieros, la política (o políticas) contable(s) aplicable(s) a esa partida sea(n) determinada(s) considerando en orden descendente lo siguiente:

- (a) la Norma (incluyendo cualquier Apéndice que forme parte de ella);
- (b) la Interpretación;
- (c) Apéndices de la Norma que no forman parte de la misma; y
- (d) la Guía de Implementación emitida respecto de la Norma.

FC14 El Consejo decidió no establecer una jerarquía de requerimientos para estas circunstancias. La Norma requiere que solo se apliquen las NIIF que sean pertinentes. Además, no menciona los Apéndices.

FC15 El Consejo decidió no clasificar las Normas por encima de las Interpretaciones porque la definición de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) incluye a las Interpretaciones, que tienen el mismo estatus que las Normas. La rúbrica de cada Norma aclara qué material constituye los requerimientos de una NIIF y cuál es Guía de Implementación. El término "Apéndice" se mantiene solo para el material que integra una NIIF.

Pronunciamientos de otros organismos emisores de normas

FC16 El Proyecto de Norma proponía que en ausencia de una Norma o de una Interpretación específicamente aplicable a una partida, la gerencia debería desarrollar y aplicar una política contable considerando, entre otras guías, los pronunciamientos de otros organismos emisores de normas que utilicen un marco conceptual similar para el desarrollo de normas contables. Quienes contestaron el Proyecto de Norma comentaron que esto podría *requerir* que las entidades consideraran los pronunciamientos de varios organismos emisores de normas cuando no existieran guías del IASB. Algunos comentaristas argumentaron que, por ejemplo, podía requerir la consideración de todos los componentes de los PCGA de los Estados Unidos en algunos temas. Tras considerar esos comentarios, el Consejo decidió que la Norma debería indicar que la consideración de tales pronunciamientos es voluntaria (véase el párrafo 12 de la Norma).

- FC17 Como se proponía en el Proyecto de Norma, la Norma establece que los pronunciamientos de otros organismos emisores de normas se utilizan solo cuando no entran en conflicto con:
- (a) los requisitos y guías establecidos en las NIIF que traten temas similares y relacionados; y
 - (b) las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos contenidos en el *Marco Conceptual*.
- FC18 La Norma se refiere a los pronunciamientos más recientes de otros organismos emisores de normas porque si los pronunciamientos están retirados o derogados, el organismo emisor de normas correspondiente ya no piensa que incluyen las mejores políticas contables a aplicar.
- FC19 Los comentarios recibidos indicaban que en el Proyecto de Norma no estaba claro si un cambio en una política contable que sigue a un cambio en un pronunciamiento de otro organismo emisor de normas debe ser contabilizado según las disposiciones transitorias de ese pronunciamiento. Como se ha destacado anteriormente, en ningún caso la Norma obliga a utilizar pronunciamientos de otros organismos emisores de normas. En consecuencia, el Consejo decidió aclarar que tal cambio en la política contable se contabiliza y revela como un cambio voluntario de política contable (véase el párrafo 21 de la Norma). Así, se prohíbe que una entidad aplique disposiciones transitorias especificadas por el otro organismo emisor de normas si no son coherentes con el tratamiento de cambios voluntarios en las políticas contables especificado por la Norma.

Materialidad o Importancia relativa

- FC20 La Norma indica que las políticas contables especificadas por las NIIF no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de aplicarlas carece de materialidad o importancia relativa. También indica que los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores significativos, y que los errores significativos de periodos anteriores tienen que ser corregidos en los primeros estados financieros autorizados para su emisión tras su descubrimiento. La Norma incluye una definición de omisiones o inexactitudes materiales, que se basa en la descripción de materialidad de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (emitida en 1997) en el *Marco Conceptual*.
- FC21 El anterior *Prólogo a las Declaraciones de Normas Internacionales de Contabilidad* indicaba que no existía la intención de que las Normas Internacionales de Contabilidad se aplicasen a partidas sin importancia relativa. No hay una disposición equivalente en el *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*. El Consejo recibió comentarios sobre que la ausencia de esa declaración en el *Prólogo* podría interpretarse como un requerimiento de que una entidad aplique las políticas contables (incluyendo los requerimientos de medición) especificados por las NIIF a partidas sin importancia relativa. Sin embargo, el Consejo decidió que la aplicación del concepto de materialidad o importancia relativa debe estar en las Normas y no en el *Prólogo*.
- FC22 La aplicación del concepto de materialidad o importancia relativa se establece en dos Normas. La NIC 1 (revisada en 2007) continúa especificando su aplicación a la información a revelar. La NIC 8 especifica la aplicación de la materialidad o importancia relativa en la aplicación de políticas contables y en la corrección de errores (incluyendo errores al medir partidas).

Criterio de exención de los requerimientos

- FC23 La versión previa de la NIC 8 incluía un criterio de impracticabilidad como causa de exención a la aplicación retroactiva de cambios voluntarios en las políticas contables y reexpresión retroactiva de errores fundamentales, y a la elaboración de otras informaciones relacionadas, cuando el tratamiento alternativo permitido de esas partidas no se aplicaba. El Proyecto de Norma proponía en lugar de ello una exención a la aplicación retroactiva y reexpresión retroactiva cuando dé lugar a un costo o esfuerzo desproporcionado.
- FC24 A la luz de los comentarios recibidos sobre el Proyecto de Norma, el Consejo decidió que una exención basada en la evaluación que la gerencia haga del costo o esfuerzo desproporcionado es demasiado subjetivo para ser aplicado de forma coherente por distintas entidades. Es más, el Consejo decidió que equilibrar costos y beneficios era una responsabilidad del Consejo cuando estableciera requerimientos contables, más que de las entidades cuando los aplicasen. Por lo tanto, el Consejo decidió mantener el criterio de impracticabilidad como causa de exención en la versión previa de la NIC 8. Esto afecta a las exenciones de los párrafos 23 a 25, 39 y 43 a 45 de la Norma. La impracticabilidad es el único criterio sobre el cual las NIIF permiten exenciones específicas de la aplicación de requerimientos particulares cuando el efecto de aplicarlos sea material.*

Definición de “impracticable”

- FC25 El Consejo decidió aclarar el significado de “impracticable” con relación a la aplicación retroactiva de un cambio en la política contable y la reexpresión retroactiva efectuada para corregir un error de un periodo anterior.
- FC26 Algunos comentaristas sugirieron que la aplicación retroactiva de un cambio en la política contable y reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores es impracticable para un periodo anterior determinado siempre que se requieran estimaciones significativas para una fecha de ese periodo. Sin embargo, el Consejo decidió especificar una definición más acotada de impracticable porque el hecho de que frecuentemente se requiera la realización de estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide el ajuste o corrección fiable de la información comparativa. Así, el Consejo decidió que el factor que impide el ajuste o corrección fiable de la información comparativa para periodos anteriores es una incapacidad para distinguir objetivamente y de otra información a la que proporciona evidencia de las circunstancias que existían en la fecha(s) a la que esos importes eran reconocidos, medidos o revelados y habrían estado disponibles cuando los estados financieros para ese periodo anterior fueran autorizados (véase la parte (c) de la definición de “impracticable” y los párrafos 51 y 52 de la Norma).
- FC27 La Norma especifica que no debe utilizarse la retroactividad cuando se esté aplicando una nueva política contable, o se corrijan importes de un periodo anterior, sea al efectuar suposiciones sobre las intenciones que habría tenido la gerencia en un periodo previo o al estimar los importes del periodo anterior. Esto se debe a que las intenciones que la gerencia tuvo en un periodo anterior no pueden ser objetivamente establecidas en uno posterior, y utilizar información que no estuviera disponible cuando los estados financieros del periodo(s) anterior(es) afectado(s) fueron autorizados para su publicación no es coherente con las definiciones de aplicación y reexpresión retroactiva.

* En 2006 el IASB emitió la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. Como se explica en los párrafos FC46 y FC47 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 8, dicha NIIF incluye una exención a algunos requerimientos si la información necesaria no está disponible y el costo de obtenerla fuera excesivo.

Aplicación de la exención de impracticabilidad

- FC28 La Norma especifica que cuando es impracticable la determinación del efecto acumulado de aplicar la nueva política contable a todos los periodos anteriores, o del efecto acumulado de un error en todos los periodos anteriores, la entidad cambia la información comparativa como si la nueva política contable se hubiera aplicado, o el error hubiera sido corregido, prospectivamente desde la primera fecha que fuera practicable (véanse los párrafos 25 y 45 de la Norma). Esto es similar al párrafo 52 de la versión previa de la NIC 8, pero ya no está restringido a los cambios en las políticas contables. El Consejo decidió incluir tales disposiciones en la Norma porque está de acuerdo con los comentarios recibidos de que es preferible requerir una aplicación prospectiva desde el principio del primer periodo practicable que permitir un cambio en la política contable sólo cuando la entidad puede determinar el efecto acumulado del cambio para todos los periodos anteriores al principio del periodo corriente.
- FC29 Coherentemente con las propuestas del Proyecto de Norma, la Norma proporciona una exención de impracticabilidad de la aplicación retroactiva de cambios en las políticas contables, incluyendo la aplicación retroactiva de cambios hechos de acuerdo con las disposiciones transitorias contenidas en una NIIF. La versión previa de la NIC 8 especificaba la exención de impracticabilidad para la aplicación retroactiva solo de cambios *voluntarios* en las políticas contables. Así, la aplicabilidad de la exención para cambios hechos de acuerdo con las disposiciones transitorias de una NIIF dependía del texto de esa NIIF. El Consejo amplió la aplicabilidad de la exención porque decidió que la necesidad de la exención aplica por igual a todos los cambios en las políticas contables aplicados retroactivamente.

Información a revelar sobre la aplicación inminente de nuevas NIIF recientemente emitidas

- FC30 La Norma requiere que una entidad revele información cuando no haya aplicado todavía una nueva NIIF que ha sido emitida pero que todavía no tiene vigencia. Se requiere que la entidad revele que la NIIF todavía no ha sido aplicada, así como la información conocida o razonablemente estimable que sea relevante para evaluar el posible impacto que la aplicación inicial de la nueva NIIF tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el periodo de tal aplicación inicial (párrafo 30). La Norma también incluye guías sobre las revelaciones específicas que la entidad debería considerar al aplicar este requerimiento (párrafo 31).
- FC31 Los párrafos 30 y 31 de la Norma difieren de las propuestas del Proyecto de Norma en los siguientes aspectos:
- (a) especifican que una entidad necesita revelar información sólo cuando sea conocida o razonablemente estimable. Esta aclaración responde a los comentarios sobre el Proyecto de Norma de que las informaciones propuestas a veces serían impracticables.
 - (b) mientras que el Proyecto de Norma proponía la exigencia de información a revelar que ahora contiene el párrafo 31 actual, la Norma incluyó esta información a revelar como partidas que una entidad debería considerar revelar para cumplir el requerimiento general del párrafo 30. Esta modificación centra el requerimiento en el objetivo de la información a revelar y, en respuesta a los comentarios sobre el Proyecto de Norma de que la información a revelar era más onerosa que la información a revelar en los PCGA de los Estados Unidos, aclara que la intención del Consejo era converger con los requerimientos estadounidenses y no la de ser más onerosa.

Reconocimiento de los efectos de los cambios en las estimaciones contables

- FC32 El Proyecto de Norma proponía mantener sin excepción el requerimiento de la versión previa de la NIC 8 de que el efecto de un cambio de estimación contable *se reconocerá en resultados* en:
- (a) el periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo; o
 - (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.
- FC33 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma discreparon con requerir que los efectos de todos los cambios en las estimaciones contables se reconocieran en resultados. Argumentaron que es inapropiado en la medida en que un cambio en una estimación contable da lugar a cambios en los activos y pasivos, porque el patrimonio no cambia como consecuencia de ello. Estos comentaristas también argumentaron que es inapropiado prohibir que los efectos de cambios en las estimaciones contables se reconozcan directamente en el patrimonio cuando así lo requiera o permita una Norma o una Interpretación. El Consejo está de acuerdo, y decidió establecer, para esos casos, una excepción al requerimiento descrito en el párrafo FC32.

Guía de implementación

NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Esta Guía acompaña a la NIC 8, pero no forma parte de la misma.

Ejemplo 1 – Reexpresión retroactiva de errores

- 1.1 Durante 20X2, Beta Co descubrió que algunos productos que habían sido vendidos durante 20X1 fueron incluidos incorrectamente en el inventario a 31 de diciembre de 20X1 por 6.500 u.m.^(a)
- 1.2 Los registros contables de Beta para 20X2 muestran ventas de 104.000 u.m., costo de bienes vendidos de 86.500 u.m. (incluyendo 6.500 u.m. por el error en el inventario de apertura), e impuesto a las ganancias de 5.250 u.m.
- 1.3 En 20X1, Beta presentó:

	u.m.
Ventas	73.500
Costo de bienes vendidos	(53.500)
Resultado antes del impuesto a las ganancias	20.000
Impuesto a las ganancias	(6.000)
Beneficio	14.000

- 1.4 Las ganancias acumuladas de apertura de 20X1 eran 20.000 u.m. y las ganancias acumuladas de cierre eran 34.000 u.m.
- 1.5 La tasa de impuesto a las ganancias de Beta era el 30 por ciento para 20X2 y 20X1. No tenía otros ingresos o gastos.
- 1.6 Beta tenía 5.000 u.m. de capital en acciones a lo largo del periodo, y no tenía otros componentes de patrimonio excepto las ganancias acumuladas. Sus acciones no cotizan en bolsa y no revela las ganancias por acción.

Extracto del estado del resultado integral de Beta Co

	(reexpresado)	
	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Ventas	104.000	73.500
Costo de bienes vendidos	(80.000)	(60.000)
Resultado antes del impuesto a las ganancias	24.000	13.500
Impuesto a las ganancias	(7.200)	(4.050)
Beneficio	16.800	9.450

Continúa...

...Continuación

Estado de cambios en el patrimonio de Beta Co

	Capital en acciones	Ganancias acumuladas	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	5.000	20.000	25.000
Resultado del periodo (ganancia) finalizado a 31 de diciembre de 20X1 según se reexpresó		9.450	9.450
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	5.000	29.450	34.450
Resultado del periodo (ganancia) finalizado a 31 de diciembre de 20X2		16.800	16.800
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	5.000	46.250	51.250

Extractos de las notas

- 1 Algunos productos que habían sido vendidos en 20X1 fueron incluidos incorrectamente en el inventario a 31 de diciembre de 20X1 por 6.500 u.m. Los estados financieros de 20X1 han sido reexpresados para corregir este error. El efecto de la reexpresión sobre esos estados financieros se resume a continuación. No hay efecto en 20X2.

	Efecto en 20X1 u.m.
(Incremento) en el costo de bienes vendidos	(6.500)
Disminución en el gasto del impuesto a las ganancias	1.950
(Disminución) en el resultado del periodo	(4.550)
(Disminución) en inventarios	(6.500)
Disminución en el impuesto a las ganancias a pagar	1.950
(Disminución) en el patrimonio	(4.550)

(a) En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Ejemplo 2 – Cambio en la política contable con aplicación retroactiva

[Eliminado]

Ejemplo 3 – Aplicación prospectiva de un cambio en la política contable cuando la aplicación retroactiva no es practicable

- 3.1 Durante 20X2, Delta Co cambió su política contable para depreciar propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes, y adoptar al mismo tiempo el modelo de revaluación.

- 3.2 En los años anteriores a 20X2, los registros de activos de Delta no fueron suficientemente detallados para aplicar completamente un enfoque de componentes. A finales de 20X1, la gerencia encargó un informe de ingeniería, que proporcionó información sobre los componentes mantenidos y sus valores razonables, vidas útiles, valores residuales estimados y los importes depreciables a comienzos de 20X2. Sin embargo, el informe no proporcionó una base suficiente para estimar con fiabilidad el costo de aquellos componentes que no habían sido contabilizados previamente de forma separada, y los registros existentes antes del informe no permitían que esta información fuera reconstruida.
- 3.3 La gerencia de Delta consideró cómo contabilizar cada uno de los dos aspectos del cambio contable. Determinaron que no era practicable contabilizar retroactivamente el cambio a un enfoque de componentes más completo, o contabilizar ese cambio de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior al comienzo de 20X2. También, se requiere que el cambio desde un modelo de costo a un modelo de revaluación se contabilice de forma prospectiva. Por ello, la gerencia concluyó que debía aplicar la nueva política de Delta de forma prospectiva desde el inicio de 20X2.
- 3.4 Información adicional:

La tasa fiscal del Delta es del 30 por ciento.

u.m.

Propiedades, planta y equipo a finales de 20X1:

Costo	25.000
Depreciación	(14.000)
Valor en libros neto	<u>11.000</u>

Gasto de depreciación prospectiva para 20X2 (base antigua) 1.500

Algunos resultados del informe de ingeniería:

Valoración	17.000
Valor residual estimado	3.000
Vida restante promedio del activo (años)	7

Gasto de depreciación de propiedades, planta y equipo para 20X2 (nueva base) 2.000

Extracto de las notas

- 1 Desde el comienzo de 20X2, Delta Co cambió su política contable de depreciación de propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes y adoptar al mismo tiempo el modelo de revaluación. La gerencia tiene la opinión de que esta política proporciona información fiable y más relevante porque trata de forma más precisa los componentes de propiedades, planta y equipo y se basa en valores actualizados. La política ha sido aplicada de forma prospectiva desde el comienzo de 20X2, porque no era practicable para estimar los efectos de aplicar la política retroactivamente, o de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior. En consecuencia, la adopción de la nueva política no tiene efecto en años anteriores. El efecto en los años actuales es incrementar el importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo del año por 6.000 u.m.; incrementar la provisión fiscal diferida de apertura por 1.800 u.m.; crear una reserva de revaluación al comienzo del año de 4.200 u.m.; incrementar el gasto de depreciación por 500 u.m.; y reducir el gasto fiscal por 150 u.m.

