



**JORNADAS PRÁCTICAS DEL NUEVO PLAN GENERAL
DE CONTABILIDAD DIRIGIDAS A COLABORADORES
DE DESPACHOS PROFESIONALES**

**CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES
SUBSANACIÓN DE ERRORES
CAMBIOS EN ESTIMACIONES**

Ponente:

Prof. Dr. Francisco Sousa Fernández

Universidad de Cantabria

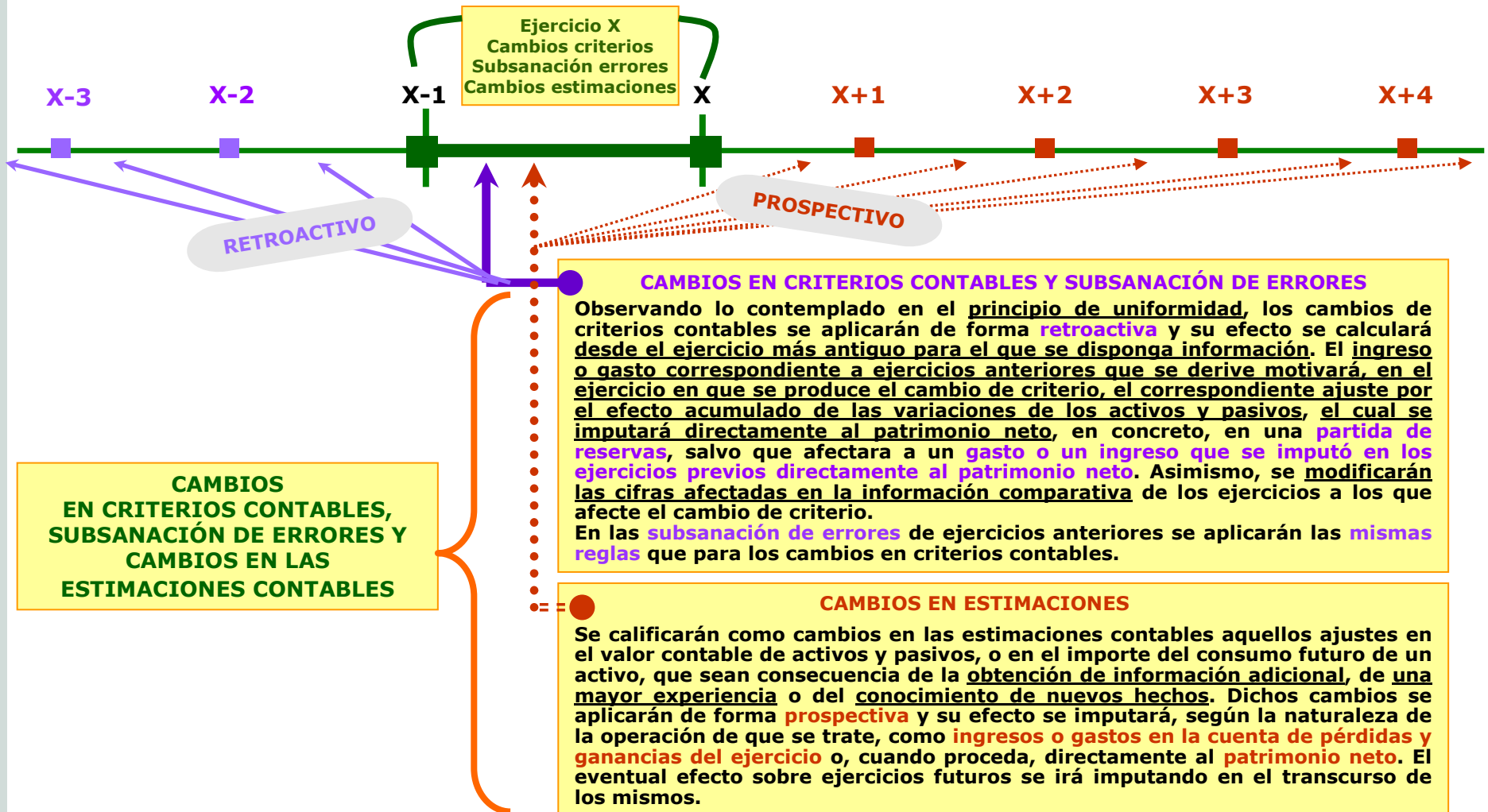
Santander, diciembre de 2007

**PARA PROFUNDIZAR EN EL MARCO NORMATIVO DE ESTA PROBLEMÁTICA
Y AFRONTAR LA RESOLUCIÓN DE OTROS CASOS PRÁCTICOS,
PUEDE RESULTAR DE INTERÉS LA CONSULTA, ENTRE OTROS,
DEL TRABAJO:**

SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2008): "Cambios en criterios contables y estimaciones, y subsanación de errores conforme al PGC y de PYMES 2007", *Técnica Contable*, nº 711, septiembre de 2008, pp. 32-43.

**Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
NRV 22ª, PGC 2007**

JORNADAS PRÁCTICAS DEL NUEVO PLAN GENERAL DE
CONTABILIDAD DIRIGIDAS A COLABORADORES
DE DESPACHOS PROFESIONALES
Santander, diciembre de 2007



Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales. Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios anteriores.

CASO 1

CAMBIO EN CRITERIOS CONTABLES

Principio de Uniformidad (MCC, PGC 2007)

Mantener en el tiempo los criterios adoptados dentro de las alternativas permitidas. Podrá modificarse un criterio ya adoptado si se alteran los supuestos que motivaron su elección, indicando en la memoria la incidencia cualitativa y cuantitativa del cambio sobre las cuentas anuales.

Se da un cambio de criterio contable cuando se adopta un criterio contable, dentro de los aceptados, diferente al utilizado en el ejercicio anterior o anteriores para un hecho o transacción concreta, que era también aceptado, como por ejemplo el cambio del FIFO al Precio Medio Ponderado para valorar las existencias. Sin embargo, según la NRV 2.ª, 2.1, el cambio de método de amortización de un activo ha de considerarse como un cambio en la estimación contable, y de igual modo el cambio en el valor residual y la vida útil, salvo que se tratara de un error.

(NRV 22ª, PGC 2007)

El cambio de criterio contable ha de aplicarse de forma retroactiva y su efecto habrá de calcularse desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información... (Ver contenido completo de la citada norma que referimos con anterioridad, y aplicamos con un caso práctico).

Una sociedad se constituyó el 1 de enero de 2008 y ha utilizado el método FIFO para valorar sus existencias comerciales, pero dado que en el ejercicio 2010 cambian las circunstancias que motivaron en su día la elección del FIFO, se considera que el precio medio ponderado expresa mejor la imagen fiel de su patrimonio, situación financiera y resultados, por lo que se toma la decisión de cambiar en dicho año al referido criterio.

IMPACTO DEL CAMBIO DE CRITERIO FIFO A PMP

	Ejercicio 2008 Información comparativa como si se hubiese aplicado el PMP		Ejercicio 2009 Información comparativa como si se hubiese aplicado el PMP		2010 Año del cambio de criterio contable Año en el que se practica el ajuste
	FIFO	PMP	FIFO	PMP	PMP
Existencias iniciales	0	0	60.000	57.000	90.750
Compras	114.000	114.000	306.000	306.000	X
- Salidas	-54.000	-57.000	-266.000	-272.250	-X
Existencias finales	60.000	57.000	100.000	90.750	X
	<u>Ajustes a efectos comparativos</u> Balance comparativo con 2010: 300 Mercaderías (3.000) / 129 R. E. (3.000) Cuenta P y G comparativa con 2010: 610 Variac. Ex. H (3.000) (Gasto)		<u>Ajustes a efectos comparativos</u> Balance comparativo con 2010: 300 Mercaderías (9.250) / 129 R. E. (6.250) 113 R. V. (3.000) Cuenta de P y G. comparativa con 2010: 610 Variac. Ex. H (6.250) (Gasto)		<u>AJUSTE ACUMULADO</u> BALANCE 2010: 300 Mercaderías (9.250) 113 R. V. (9.250) <u>CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS 2010:</u> 610 Variac. Ex. "X" según PMP

Ejercicio 2010			
9.250	113 Reservas voluntarias	a 300 Mercaderías	9.250

Fuente: elaboración propia, conforme al PGC 2007.

BALANCE DE SITUACIÓN ANTES DEL AJUSTE DE VARIACIÓN DE EXISTENCIAS DEL EJERCICIO 2010

PRESENTACIÓN 2010 / 2009				PRESENTACIÓN 2010 / 2009					
Nº Cuentas	ACTIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]	2008 Ajustado [Anterior al Comparativo]	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]	2008 Ajustado [Anterior al Comparativo]
	B) ACTIVO CORRIENTE					A) PATRIMONIO NETO			
	II Existencias					A-1) Fondos Propios			
300	1. Comerciales	(9.250) Ei	(9.250) Ef	(3.000) Ef		III Reservas			
					113	2. Otras reservas	(9.250)	(3.000)	
					129	VII Resultado del ejercicio		(6.250)	(3.000)

	↓ Ajuste en el ejercicio en que se produce el cambio	↓ Información comparativa ejercicio al que se imputa el cambio	↓ Información comparativa ejercicio al que se imputa el cambio		↓ Ajuste en el ejercicio en que se produce el cambio	↓ Información comparativa ejercicio al que se imputa el error	↓ Información comparativa ejercicio al que se imputa el error
--	---	---	---	--	---	--	--

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

		PRESENTACIÓN 2010 / 2009		
		(Debe) Haber		(Debe) Haber
		2010	2009 Ajustado [Comparativo]	2008 Ajustado [Anterior al Comparativo]
	A) OPERACIONES CONTINUADAS			
	4. Aprovisionamientos			
610	a) Consumo de mercaderías	"X" según PMP	(6.250) Gasto	(3.000) Gasto

	↓	↓ Información comparativa ejercicio al que se imputa el error	↓ Información comparativa ejercicio al que se imputa el error
--	---	--	--

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

	Capital		Prima de emisión 110	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) 108 (109)	Resultados de ejercicios anteriores 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (103) (104)		112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119		133 134 135 136 137					130 131 132		
A. SALDO AL FINAL DEL AÑO 2008				S									
I. Ajustes por cambios de criterio 2008				(3.000)									
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2009				S-3.000									
				XXXX									
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009				Z									
II. Ajustes por cambios de criterio 2009				(6.250)									
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2010				Z-6.250									
				XXXX									
E. SALDO, AL FINAL DEL AÑO 2010				ZZZZ									

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.

CASO 2

SUBSANACIÓN DE ERRORES

Estamos ante el hecho de que en un ejercicio económico se detecten errores cometidos al preparar los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores, que ya han sido aprobados por el órgano correspondiente, como puede ser el caso de errores aritméticos, errores en la aplicación de criterios contables, omisiones, etc.

(NRV 22ª, PGC 2007)

La subsanación de errores, al igual que los cambios en criterios contables ha de aplicarse de forma retroactiva.

CASO PRÁCTICO

Una empresa detecta en el ejercicio 2010 un error en la cuota de amortización de una máquina del año 2009, que no corresponde a un cambio en la estimación contable según la NRV 2ª, 2.1, PGC 2007, de tal modo que la amortización dotada en dicho año ascendió a 3.000 €, siendo la dotación correcta 2.000 €.

Ejercicio 2010

1.000	2813 Amortización acumulada de maquinaria a 113 Reservas voluntarias	1.000
--------------	---	--------------

BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2010

Nº Cuentas	ACTIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]
	A) ACTIVO NO CORRIENTE				A) PATRIMONIO NETO		
	II Inmovilizado material				A-1) Fondos Propios		
(2813)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	1.000	1.000		III Reservas		
				113	2. Otras reservas	1.000	
				129	VII Resultado del ejercicio		1.000

Ajuste en el ejercicio que se detecta el error

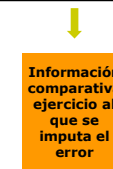
Información comparativa ejercicio al que se imputa el error

Ajuste en el ejercicio que se detecta el error

Información comparativa ejercicio al que se imputa el error

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Nº Cuentas		(Debe) Haber	
		2010	2009 Ajustado [Comparativo]
	A) OPERACIONES CONTINUADAS		
(68)	8. Amortización del inmovilizado		1.000



Información comparativa ejercicio al que se imputa el error

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

	Capital		Reservas 112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Resultados de ejercicios anteriores 118	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor 133 134 135 136 137	Subvenciones, donaciones y legados recibidos 130 131 132	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (103) (104)										
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009			S									
II. Ajustes por errores 2009			1.000									
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2010			S+1.000									
E. SALDO, AL FINAL DEL AÑO 2010												

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.

CASO 3

**SUBSANACIÓN DE ERRORES
(NRV 22ª, PGC 2007)**

Una empresa detecta en el ejercicio 2010 un error en la valoración al cierre del ejercicio 2009 de una inversión financiera reconocida en la cuenta 540 "Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio", que ha clasificado a efectos de valoración en la categoría "activos financieros mantenidos para negociar" conforme a la NRV 9, 2.3, PGC 2007. En concreto, ha reconocido un incremento de su valor razonable en 8.000 €, siendo la valoración correcta 10.000 €.

Ejercicio 2010

2.000	540 Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio a 113 Reservas voluntarias	2.000
--------------	---	--------------

BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2010

Nº Cuentas	ACTIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]
	B) ACTIVO CORRIENTE				A) PATRIMONIO NETO		
	V. Inversiones financieras a corto plazo				A-1) Fondos propios		
540	1. Instrumentos de patrimonio	2.000	2.000	113	III Reservas 2. Otras reservas	2.000	
				129	VII Resultado del ejercicio		2.000

Ajuste en el ejercicio que se detecta el error

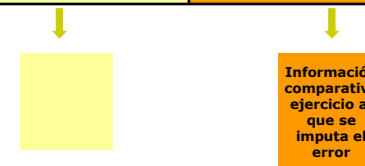
Información comparativa ejercicio al que se imputa el error

Ajuste en el ejercicio que se detecta el error

Información comparativa ejercicio al que se imputa el error

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Nº Cuentas		(Debe) Haber	
		2010	2009 Ajustado [Comparativo]
	A) OPERACIONES CONTINUADAS		
	14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros		
7630	a) Cartera de negociación y otros		2.000



ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

	Capital		Prima de emisión 110	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) 108 (109)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos 130 131 132	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (103) (104)		112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119		120 (121) [129 del ejercicio anterior]					133 134 135 136 137		
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009				N									
II. Ajustes por errores 2009				2.000									
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2010				N+2.000									
E. SALDO, AL FINAL DEL AÑO 2010													

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.

CASO 4

**SUBSANACIÓN DE ERRORES
(NRV 22ª, PGC 2007)**

Una empresa detecta en el ejercicio 2010 un error en la valoración al cierre del ejercicio 2009 de una inversión financiera reconocida en la cuenta 250 "Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio", que ha clasificado a efectos de valoración en la categoría residual de "activos financieros disponibles para la venta" conforme a la NRV 9, 2.6, PGC 2007. En concreto, ha considerado un incremento de su valor razonable en 10.500, siendo la valoración correcta 7.500. Además, no ha habido transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

Ejercicio 2010

3.000	133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta a 250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	3.000
--------------	--	--------------

BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2010

Nº Cuentas	ACTIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]	Nº Cuentas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2010	2009 Ajustado [Comparativo]
	A) ACTIVO NO CORRIENTE				A) PATRIMONIO NETO		
	V. Inversiones financieras a largo plazo				A-2) Ajustes por cambios de valor		
250	1. Instrumentos de patrimonio	(3.000)	(3.000)	133	I. Activos financieros disponibles para la venta	(3.000)	(3.000)

↓
Ajuste en el ejercicio que se detecta el error

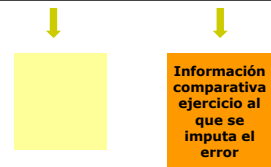
↓
Información comparativa ejercicio al que se imputa el error

↓
Ajuste en el ejercicio que se detecta el error

↓
Información comparativa ejercicio al que se imputa el error

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Nº Cuentas		2010	2009 Ajustado [Comparativo]
129	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias		
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
	I. Por valoración de instrumentos financieros		
900	1. Activos financieros disponibles para la venta		(3.000)
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS		



ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

	Capital		Prima de emisión 110	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias) 112 113 1140 1141 1142 1143 1144 115 119	Resultados de ejercicios anteriores 120 (121) [129 del ejercicio anterior]	Otras aportaciones de socios 118	Resultado del ejercicio [129 del ejercicio actual]	(Dividendos a cuenta) (557)	Otros instrumentos de patrimonio 111	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Escriturado 100 101 102	No Exigido (103) (104)		133 134 135 136 137							130 131 132		
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009											S		
II. Ajustes por errores 2009											(3.000)		
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2010.											S-3.000		
E. SALDO, AL FINAL DEL AÑO 2010													

Fuente: elaboración propia, con presentación adaptada al PGC 2007.

CASO 5

**CAMBIOS EN ESTIMACIONES
(NRV 22ª, PGC 2007)**

Estamos ante cambios que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, como los surgidos al estimar los derechos de cobro de recuperación problemática, el valor razonable de activos o pasivos financieros, o la vida útil de los activos amortizables.

A diferencia de los cambios en criterios contables y la subsanación de errores, que como vimos han de aplicarse de forma retroactiva, los cambios en las estimaciones se aplicarán de forma prospectiva, con lo que evidentemente no supondrá ajustes en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, ni en la información comparativa de los demás estados financieros.

Una empresa dispone a 31 de diciembre de 2009 de una máquina que adquirió en 1 de enero de 2005, cuyo precio de adquisición fue de 10.000 €. Se estimó una vida útil en el momento de la adquisición de 10 años, aplicando un método de amortización lineal. En el año 2009, debido a la evidencia de un menor consumo en la aplicación al proceso productivo del referido activo se alarga su vida útil 2 años más de lo previsto inicialmente.

Recalculamos la amortización a practicar de forma prospectiva desde el ejercicio en que se cambia la estimación de la vida útil:

Cuota de amortización anual practicada cada año hasta el ejercicio 2008: $10.000 / 10 = 1.000$

Amortización acumulada a 31-12-2008: $1.000 \times 4 = 4.000$

Importe pendiente de amortizar: $10.000 - 4.000 = 6.000$

Cuota de amortización del ejercicio 2009 y siguientes: $6.000 / (6+2) = 750$

Registro de la amortización a practicar de forma prospectiva desde el ejercicio 2009 hasta el 2016

750	681 Amortización del inmovilizado material a 2813 Amortización acumulada de maquinaria	750
------------	---	------------

Como ya quedó indicado, el cambio en las estimaciones contables, al practicarse de forma prospectiva, resulta evidente que no supone ajustes en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, ni en la información comparativa de los demás estados financieros anteriores al de realizar el cambio.