

NIF Normas de Información Financie... Serie NIF B - Normas aplicable...

**NIF 2014- NIF B-1 CAMBIOS CONTABLES Y CORRECCIONES DE ERRORES****NIF B-1 Cambios contables y correcciones de errores**

Esta NIF tiene por objeto establecer normas particulares de presentación y revelación de cambios contables y correcciones de errores. La NIF B-1 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en septiembre de 2005 para su publicación en octubre de 2005, estableciendo su entrada en vigor para cambios contables y correcciones de errores que se reconozcan a partir del 1º de enero de 2006.

<b>CONTENIDO</b>	<b>Párrafos</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	IN1 - IN9
Preámbulo	IN1 - IN2
Razones para emitir la NIF B-1	IN3 - IN4
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores	IN5 - IN7
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF	IN8
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	IN9
<b>OBJETIVO</b>	1
<b>ALCANCE</b>	2
<b>DEFINICIÓN DE TÉRMINOS</b>	3
<b>RECONOCIMIENTO DE CAMBIOS CONTABLES Y DE CORRECCIONES DE ERRORES</b>	4 - 5
<b>NORMAS DE PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DE CAMBIOS CONTABLES Y CORRECCIONES DE ERRORES</b>	6 - 40
Consistencia en la aplicación de las normas particulares	6-9
Cambios contables con tratamiento retrospectivo y correcciones de errores	10 - 27
Norma general	10 - 13
Cambios en las normas particulares	14 - 16
Reclasificaciones	17
Correcciones de errores	18-20
Impráctico	21 - 23
Normas de revelación	24 - 27
Cambios contables con tratamiento prospectivo	28 - 38
Norma general	28

Cambios en la estructura del ente económico	29
Cambios en estimaciones contables	30 - 35
Normas de revelación	36 - 38
Cambios en un periodo intermedio	39 - 40
<b>VIGENCIA</b>	41 - 42
<b>TRANSITORIOS</b>	43 - 44
<b>APÉNDICE A - Guía de implementación</b>	
<b>Ejemplo 1</b> - Aplicación retrospectiva en estados financieros por corrección de errores	221 - 225
<b>Ejemplo 2</b> - Cambio en una norma particular	225 - 228
<b>Ejemplo 3</b> - El reconocimiento retrospectivo de los efectos de un error contable incurrido es impráctico	229 - 233
<b>Ejemplo 4</b> - Cambio en estimación contable	234
<b>APÉNDICE B - Bases para conclusiones</b>	
Aplicación retrospectiva de los efectos de cambios contables	BC1 - BC2
Impráctico	BC3 - BC4
Cambios en la estructura del ente económico	BC5 - BC6
Distinción entre cambios contables y correcciones de errores	BC7
<b>Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF B-1</b>	
<b>Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF B-1</b>	

## INTRODUCCIÓN

### Preámbulo

Uno de los requisitos básicos de la información financiera es la *comparabilidad* de la IN1 información que se presenta a los usuarios generales de los estados financieros. Las decisiones económicas basadas en esa información requieren la comparabilidad relativa a la situación financiera y a las operaciones de una entidad en diversas fechas y periodos para conocer la evolución de ésta en el tiempo, predecir estos datos y también para comparar esa información con la correspondiente a otras entidades, nacionales y extranjeras. Por esta razón, es necesario que los estados financieros que emite una entidad sean preparados con base en las mismas normas particulares, de periodo a periodo. Si esta consistencia no se mantiene, existe el riesgo de que la información contenida en los estados financieros pueda inducir a los usuarios a errores en su interpretación e influya en la toma de decisiones equivocadas.

Un cambio en las normas particulares o en las estimaciones contables adoptadas por una IN2 entidad para la elaboración de sus estados financieros, puede afectar importantemente la presentación de los estados financieros básicos, las tendencias que se determinan en los estados financieros comparativos, así como la historia y datos de la estadística financiera de la entidad. Por esta razón, cuando hay un cambio que afecta la *comparabilidad* de la información contenida en los estados financieros, dicho cambio debe ser justificado por la administración de la entidad, revelando claramente en la información los elementos de juicio que se presentaron para su justificación y el efecto que el cambio provocó en la información

financiera.

### **Razones para emitir la NIF B-1**

La principal razón de la emisión de esta NIF es promover una mayor comparabilidad de la información contenida en los estados financieros, para lo cual se estimó conveniente la incorporación a la NIF B-1, de tratamientos contables que establecen la aplicación retrospectiva de los efectos de los cambios y de la corrección de errores contables, para apreciar la información financiera como si el cambio nunca hubiera existido o el error no hubiera ocurrido. Dicho tratamiento se encuentra en concordancia con la normatividad internacional emitida por el International Accounting Standards Board (IASB). IN3

La aplicación retrospectiva de efectos de cambios contables y corrección de errores a la información financiera de periodos anteriores que se presenta en forma comparativa, requerida por esta NIF, permite una presentación más razonable y comparable de las operaciones del año actual, ya que siendo éste el periodo del cambio, no incluirá los efectos correspondientes a periodos anteriores, como se establecía por las normas del Boletín A-7, *Consistencia*. Con la aplicación retrospectiva que ahora establece esta NIF, se logra que todos los periodos presentados puedan compararse con información preparada sobre las mismas bases, lo que permite un mejor análisis de las tendencias actuales de la información financiera, mejorando la calidad de esa información. IN4

### **Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores**

La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP) revisó en 1993 el Boletín A-7 que había estado vigente desde 1974 y, entre otras modificaciones, cambió el nombre del Boletín al de *Comparabilidad*, el cual a su vez, fue modificado por el Boletín C-15, *Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición*, eliminando el tratamiento de las operaciones discontinuadas y como resultado, sólo conservó el tratamiento de cambios y errores contables. Debido a los cambios observados recientemente en la normatividad internacional, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) desarrolló esta NIF B-1 a efectos de convergir con dicha normatividad internacional. IN5

La modificación más importante que se establece en esta NIF, es la eliminación del método requerido por el Boletín A-7, mejor conocido en el ámbito internacional como el método del efecto acumulado, mediante el cual un cambio en normas particulares se reconocía en los resultados del periodo en que ocurría, incluyendo tanto el efecto acumulado de años anteriores como el del periodo actual. En lugar de este método, la NIF B-1 requiere que los efectos de un cambio en normas particulares se reconozcan ajustando las cifras de todos los periodos afectados por el cambio que se presentan en los estados financieros, como si la nueva norma adoptada siempre se hubiera aplicado. IN6

Considerando que en ocasiones es posible que el tratamiento retrospectivo de cambios en normas particulares y de correcciones de errores en estados financieros previamente emitidos no se pueda llevar a cabo en todos los periodos anteriores afectados, el CINIF decidió adoptar, como ya lo hizo la normatividad contable internacional, el concepto de *impráctico* incorporándolo a las nuevas normas de esta NIF. IN7

### **Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF**

Esta NIF se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en la serie NIF A, específicamente en la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*, que establece a la comparabilidad de la información financiera contenida en los estados financieros, como una característica primaria. Esta norma también considera que los argumentos a favor de la comparabilidad no deben ser un freno a la evolución y mejoramiento de la calidad de la información financiera y que cualquier cambio que se haga y sea de efectos importantes para que esa información continúe siendo útil, debe ser justificado y dado a conocer. IN8

### **Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera**

Esta NIF converge con la normatividad contable internacional del IASB pues adopta los criterios establecidos en la NIC-8, *Políticas contables, cambios en estimaciones contables y* IN9

errores.

**La NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*, está integrada por los párrafos 1-44, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices A y B que no son normativos. La NIF B-1 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la serie NIF A.**

## OBJETIVO

El objetivo de esta NIF es establecer normas particulares de presentación y revelación de cambios contables y correcciones de errores. 1

[\*NIF A-3 pfos. 5 y 42 a 43\*](#)

## ALCANCE

Las disposiciones de esta Norma de Información Financiera son aplicables para todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*. 2

## DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican: 3

- a) *Aplicación prospectiva*– es el reconocimiento, en el periodo actual y en periodos futuros, del efecto de un "cambio contable" a partir de la fecha en que éste ocurre.
- b) *Aplicación retrospectiva* – es el reconocimiento del efecto de un cambio contable o de la corrección de un error, en periodos anteriores a la fecha en que esto ocurre, como si el tratamiento o reclasificación adoptado siempre se hubiera aplicado o el error no hubiera ocurrido.
- c) *Cambio contable*, es:
  - i *Cambio en la estructura del ente económico*– es la modificación en el número de entidades que se consolidan o combinan en un ente económico, que da lugar a que se emitan estados financieros que, bajo una nueva estructura, efectivamente son de una entidad diferente.
  - ii *Cambio en estimación contable*– es el ajuste al valor en libros de un activo, resultante de la evaluación actual de sus beneficios futuros o el ajuste al valor en libros de una provisión de pasivo, resultante de la evaluación actual de sus obligaciones. Los cambios en estimaciones contables son el resultado de modificaciones en el entorno económico, de nueva información o de cambios tecnológicos, entre otros, que dan lugar a mayores elementos de juicio respecto a la información que se considera para hacer las estimaciones.
  - iii *Cambio de "norma particular"* – es la modificación a la aplicación de una norma particular derivada de: a) la selección de un método o procedimiento alternativo para el cumplimiento de una NIF y b) la emisión, modificación o derogación de una NIF.
  - iv *Reclasificaciones*– son cambios en la presentación de partidas integrantes de los estados financieros que no modifican los importes de utilidad (pérdida) neta o integral o cambio neto en el patrimonio.
- d) *Errores en estados financieros previamente emitidos*– son errores aritméticos, aplicación incorrecta de normas particulares, omisiones o mal uso de información, que sirvió de base para el reconocimiento contable.

- e) *Impráctico* – es la imposibilidad de aplicar retrospectivamente los efectos de un cambio contable o de la corrección de un error.
- f) *Normas particulares* – se definen en la NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*, como aquéllas que "...establecen las bases concretas que deben observarse para reconocer contablemente los elementos que integran los estados financieros en un momento determinado y comprenden normas de valuación, presentación y revelación".  
[NIF A-2 pfos. 21, 37, 54, 62 y 65](#) [NIF A-3 pfos. 37, 42 y 47](#) [NIF A-4 pfos. 11 y 38](#)  
[NIF A-5 pfos. 17, 18 y 41](#) [NIF A-6 pfo. 1](#) [NIF C-1 pfos. 17 y 20](#) [NIF C-4 pfo. 80.2](#)  
[NIF C-5 pfos. 10.1, 80.1 y 80.3](#) [NIF C-6 pfos. 42.1 y 46.2.2.2 y 80.2](#) [NIF C-7 pfos. 36, 42, 45 y 60](#) [NIF C-8 pfos. 87 y 129](#) [NIF C-13 pfos. 1, 15 y 16](#) [NIF C-18 pfos. IN7, 10.1 y 46.2.3](#) [NIF D-3 pfos. 149 y 150](#) [NIF D-4 pfos. 25 y 41](#) [NIF D-6 pfos. 10 y 39](#) [NIF D-8 pfo. 27](#) [NIF E-1 pfos. 1, 18, 22 y 35](#) [NIF E-2 pfos. IN8 y BC22](#)

## RECONOCIMIENTO DE CAMBIOS CONTABLES Y DE CORRECCIONES DE ERRORES

El efecto que provoca un cambio contable o la corrección de un error debe reconocerse e informarse de acuerdo con los lineamientos que se establecen en esta NIF, salvo que la emisión de una nueva NIF particular que dé lugar a un cambio contable, establezca normas específicas relativas al tratamiento del efecto que provoca ese cambio.

4

[NIF A-2 pfos. 62 a 65](#) [NIF A-3 pfo. 37](#) [NIF A-4 pfo. 38](#) [NIF A-6 pfos. 3 a 31](#) [NIF A-7 pfo. 24](#) [NIF C-4 pfos. 46.2.2 y 80.2](#) [NIF C-5 pfo. 80.1](#) [NIF C-6 pfo. 46.2.2.2](#) [NIF C-7 pfo. 45](#) [NIF C-8 pfos. 128 y 129](#) [NIF D-4 pfo. 40](#) [NIF D-6 pfo. 39](#) [NIF D-8 pfo. 66](#) [NIF E-1 pfo. B26](#) [NIF E-2 pfo. 31](#)

Si la aplicación retrospectiva afecta resultados acumulados o a otras cuentas del capital o patrimonio contable, el ajuste al saldo inicial de estas cuentas debe presentarse deducido por el efecto de los impuestos a la utilidad, cuando sea aplicable.

5

[NIF C-13 pfos. 15 y 16](#) [NIF D-3 pfo. BC26](#)

## NORMAS DE PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DE CAMBIOS CONTABLES Y CORRECCIONES DE ERRORES

### Consistencia en la aplicación de las normas particulares

La información que proporcionan los estados financieros debe ser confiable, relevante, comprensible y comparable. Cuando para una determinada situación se permite más de un tratamiento contable, la administración de la entidad, tomando en consideración las normas particulares, debe seleccionar aquél que mejor refleje la sustancia económica de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, para proporcionar información más útil al usuario general.

6

[NIF A-1 pfos. 47 a 50](#) [NIF A-2 pfos. 37 y 62](#) [NIF A-3 pfos. 42 y 47](#) [NIF A-4 pfo. 37](#) [NIF D-6 pfo. IN22](#) [NIF E-1 pfo. B17](#) [NIF E-2 pfo. IN3](#)

El marco conceptual establece la consistencia como un postulado del sistema contable; esto implica que a operaciones similares de la entidad debe aplicarse el mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie su esencia económica. El marco conceptual también establece que la comparabilidad no debe ser un freno a la evolución y mejoramiento de la calidad de la información financiera. Cualquier cambio que se haga y que sea de efectos importantes para que la información financiera continúe siendo útil, debe ser justificado y dado a conocer en los estados financieros y sus notas.

7

[NIF A-1 pfos. 18 a 23](#) [NIF A-2 pfos. 61 a 65](#) [NIF A-3 pfo. 41](#) [NIF A-4 pfo. 37](#)

En la preparación de estados financieros se presume que una vez adoptada una norma particular, ésta no debe modificarse ni sustituirse por otra para el reconocimiento contable de operaciones de tipo semejante, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. El uso consistente de las normas particulares de un periodo contable a otro, enriquece la utilidad de la información que se presenta en los estados financieros, facilitando su análisis y el entendimiento de la información comparativa que se presenta en los mismos.

8

[NIF A-1 pfos. 47 a 50](#) [NIF A-2 pfos. 37 y 62](#) [NIF A-3 pfos. 42 y 47](#) [NIF C-6 pfo. 10.1](#) [NIF E-2 pfo. BC10](#)

No obstante lo anterior, bajo circunstancias especiales, la sustitución de una norma particular no sólo es recomendable sino necesaria, aun cuando ocasione una falta de comparabilidad. La sustitución puede obedecer a que se presenten cambios en las situaciones originales o que alguna norma particular ha dejado de ser aplicable, parcial o totalmente, entre otros. 9

[NIF A-1 pfo. 30](#) [NIF A-2 pfos. 63 a 65](#) [NIF A-3 pfos. 42 y 47](#) [NIF A-4 pfos. 4, 36, 38](#) [NIF A-5 pfo. 95](#)

## **Cambios contables con tratamiento retrospectivo y correcciones de errores**

### **Norma general**

Todos los cambios en normas particulares, reclasificaciones y correcciones de errores, deben reconocerse mediante su aplicación retrospectiva. 10

[NIF C-1 pfos. 17 y 20](#) [NIF C-5 pfo. 80.1](#) [NIF C-8 pfos. 128](#) [NIF C-18 pfo. 80.1](#) [NIF D-3 pfo. 150](#)

Lo anterior implica que los estados financieros básicos que se presenten comparados con los del periodo actual y sean afectados por un cambio contable o la corrección de un error, deben ajustarse o reclasificarse retrospectivamente para reconocer en ellos los efectos del cambio o error contable como si la nueva norma particular adoptada siempre se hubiera utilizado, la clasificación siempre hubiera sido la misma o el error no hubiera ocurrido. En adición, en caso de presentarse efectos que afecten periodos previos al último presentado, deben ajustarse o reclasificarse los efectos acumulados correspondientes a periodos anteriores en los saldos de activos, pasivos y capital o patrimonio contable desde el inicio del periodo más antiguo que se presente en forma comparativa. 11

[NIF A-7 pfo. 23](#)

En los casos excepcionales en que resulte impráctico presentar los ajustes o reclasificaciones retrospectivos, deben reconocerse ajustando en los estados financieros, del periodo más antiguo afectado que se presenta, los saldos al inicio del periodo de resultados acumulados o de algún otro renglón apropiado de activos, pasivos y capital o patrimonio contable, que procedan. 12

[NIF A-7 pfo. 24](#) [NIF D-4 pfo. 40](#)

En el periodo en que la entidad haya aplicado un cambio contable o corregido un error en forma retrospectiva, debe incluir además, como parte de su juego de estados financieros un estado de posición financiera al inicio del periodo más antiguo por el que se presente información financiera comparativa con la del periodo actual ajustado con la aplicación retrospectiva. Asimismo, dentro del estado de variaciones en el capital contable, la entidad debe mostrar por cada rubro del capital contable: a) los saldos iniciales previamente informados; b) los efectos de la aplicación retrospectiva por cada partida afectada en el capital contable, segregando los efectos de los cambios contables y los de correcciones de errores; y c) los saldos iniciales ajustados retrospectivamente. Los efectos derivados de ajustes retrospectivos por cambios contables y correcciones de errores deben reconocerse netos de los impuestos a la utilidad, conforme a las normas de información financiera aplicables.<sup>1</sup> 13

[NIF C-4 pfo. 80.2](#) [NIF C-7 pfos. 36 y 45](#)

<sup>1</sup> Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2011.

### **Cambios en las normas particulares**

La premisa de que una entidad no debe cambiar las normas particulares que utiliza, puede exceptuarse sólo si se efectúa un cambio como consecuencia de la emisión, modificación o derogación de una NIF o si la entidad justifica el uso de un método o procedimiento alternativo sobre la base de que éste, por alguna razón, mejora la calidad de la información 14

para reflejar la sustancia económica de las operaciones. La responsabilidad de justificar cambios en las normas particulares que utiliza una entidad recae en su administración.

**[NIF A-2 pfos. 37 y 62](#)** **[NIF A-3 pfos. 42 y 47](#)**

Un cambio en la aplicación de una norma particular puede ser necesario en respuesta a un cambio en las prácticas u operaciones de la entidad y en su entorno. 15

No debe aplicarse el tratamiento retrospectivo cuando se adopte o modifique una norma particular: 16

- a) sobre operaciones que se presentan por primera vez en la entidad, o
- b) que genera efectos que no fueron importantes en periodos anteriores.

**[NIF A-1 pfos. 47 a 50](#)** **[NIF C-7 pfos. 36 y 45](#)**

## **Reclasificaciones**

En algunos casos, para mejorar la claridad de la información es necesario efectuar cambios en la presentación y agrupación de las partidas que integran los estados financieros, que difieren de las que se siguieron en la elaboración de los estados financieros que fueron emitidos previamente y se presentan comparativamente. En estos casos, los estados financieros de periodos anteriores que se presenten, deben reclasificarse retrospectivamente conforme a la nueva clasificación adoptada. Las reclasificaciones no modifican los importes de utilidad (pérdida) neta o integral, o cambio neto en el patrimonio, ni al total del capital o patrimonio contable. 17

**[NIF E-2 pfo. BC22](#)**

## **Correcciones de errores**

Los errores en estados financieros de periodos anteriores, deben corregirse desde el momento en que se conocen, y se derivan de situaciones tales como omisiones o mal uso de información, errores aritméticos en el procesamiento y registro de las operaciones y en la preparación de los estados financieros, omisiones o aplicaciones incorrectas de las normas particulares o de otras desviaciones relativas a las cifras y conceptos fundamentales correspondientes claramente a periodos anteriores, cuya información era o pudo haber sido conocida a la fecha de emisión de los estados financieros. 18

**[NIF C-8 pfo. 87](#)** **[NIF D-3 pfo. 150](#)**

Los cambios en estimaciones contables no deben calificarse como errores contables. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información que se obtiene y permite un mejor entendimiento de un determinado asunto, en tanto que un error resulta de información que no fue considerada o se utilizó mal a la fecha de los estados financieros. En contraste, un cambio de un tratamiento que no esté de acuerdo con la normatividad, a uno que sí lo está, debe considerarse como la corrección de un error. 19

**[NIF A-1 pfos. 53 a 56](#)** **[NIF A-2 pfos. 43, 44 y 49](#)** **[NIF A-3 pfo. 27](#)** **[NIF C-6 pfo. 80.2](#)** **[NIF C-18 pfo. 46.2.3](#)**

En consecuencia, aquellos ajustes relacionados con estimaciones contables, tales como estimaciones de cuentas incobrables e inventarios obsoletos y de lento movimiento, los cuales son normales dentro del proceso continuo contable de cualquier entidad, no se consideran como correcciones de errores en la información financiera. 20

**[NIF A-1 pfos. 53 a 56](#)** **[NIF A-5 pfo. 17](#)** **[NIF C-4 pfo. 46.4.1.6](#)**

## **Impráctico**

Cuando es impráctico determinar los efectos acumulados de un cambio contable o de la corrección de un error para todos los periodos anteriores afectados, o los efectos para un periodo específico, deben ajustarse los saldos al inicio del periodo más antiguo de activos, pasivos y capital o patrimonio contable, en el cual sí sea práctico hacer la aplicación retrospectiva; dicho periodo puede ser el actual. 21

Por ejemplo, en el caso del cambio de una fórmula de asignación del costo de inventarios, puede ser que no se hayan conservado los datos correspondientes a uno o más periodos anteriores, lo cual impediría la aplicación retrospectiva del cambio contable, resultando impráctico reconstruir la información.<sup>2</sup> 22

**NIF A-1 pfo. 55 NIF A-5 pfo.17**

<sup>2</sup> Este párrafo fue modificado por la NIF C-4 el 1º de enero de 2011.

Se considera impráctico aplicar retrospectivamente un cambio contable o la corrección de un error, si se cumple alguna de las siguientes condiciones: 23

- a) el efecto de la aplicación retrospectiva no puede determinarse, no obstante que la administración de la entidad haya realizado todos los esfuerzos razonables y justificables;
- b) la aplicación retrospectiva requiere asumir supuestos acerca de cuál hubiera sido la intención de la administración que estaba en funciones en la entidad en el periodo afectado, ante hechos que ahora se conocen y originan la aplicación retrospectiva; o
- c) la aplicación retrospectiva requiere que se hagan estimaciones significativas a un periodo anterior y no es posible determinar objetivamente si la información utilizada para realizar dichas estimaciones estaba disponible a la fecha en que las operaciones afectadas debían ser reconocidas en los estados financieros, o si la información se generó con posterioridad.

**Normas de revelación**

Debe revelarse en notas a los estados financieros del periodo en que se reconozca retrospectivamente el cambio contable o la corrección de un error, la siguiente información: 24

- a) las causas que provocaron el cambio contable por la aplicación de una norma particular y su justificación o la naturaleza del error que se está corrigiendo;
- b) explicación del porqué la nueva norma particular es preferible o necesaria;
  - i. el título de la nueva norma,
  - ii. la naturaleza del cambio contable y, en su caso, que éste se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria,
  - iii. en su caso, una descripción de la disposición transitoria, y
  - iv. en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2010.

- c) el efecto del cambio contable o de la corrección del error, en cada renglón de los estados financieros de periodos anteriores que se presentan y hayan resultado afectados, incluyendo en su caso, la utilidad por acción, considerando el efecto de impuestos a la utilidad;
- d) una declaración de que la información financiera de los periodos que se presentan, anteriores al actual, ha sido ajustada retrospectivamente; y
- e) en el caso de reclasificaciones, los rubros afectados y sus importes correspondientes, como fueron previamente presentados en los estados financieros y después de dar efecto a las reclasificaciones.

**NIF A-2 pfo. 65 NIF A-3 pfo. 30 NIF C-5 pfo. 60.1 NIF C-6 pfos. 60.1.1 y 60.1.2 NIF C-8 pfo. BC35 NIF C-13 pfos. 15 y 16 NIF D-3 pfo. 130 NIF E-1 pfo. 62 NIF E-2 pfo. BC22**

Cuando ya se hubieren emitido previamente estados financieros ajustados, la revelación que se requiere en el párrafo anterior ya no será necesario incluirla en estados financieros de periodos subsecuentes. 25

**NIF A-3 pfo. 36**

En aquellas situaciones en que se produzca un cambio contable o se determine que ha ocurrido un error, cuyos efectos sea impráctico reconocer retrospectivamente, se deben 26



revelar de acuerdo con el párrafo 24, las razones por las que se consideró impráctico determinar el efecto del cambio o de la corrección del error en periodos anteriores afectados y que no fueron ajustados retrospectivamente, así como la descripción de las circunstancias en que se comenzó a aplicar una nueva norma particular adoptada, una reclasificación de elementos de los estados financieros o una corrección de un error.

[\*\*\*NIF A-1 pfos. 35 y 36 NIF A-3 pfo. 36 NIF C-7 pfos. 36 y 45\*\*\*](#)

Si a la fecha de emisión de los estados financieros existe una nueva NIF emitida por el CINIF y ésta no ha entrado en vigor, debe revelarse el nombre de la nueva NIF, la fecha en que entra en vigor y el posible impacto en los estados financieros que provocará su adopción. 27

## **Cambios contables con tratamiento prospectivo**

### **Norma general**

Todos los cambios en la estructura del ente económico y los cambios en las estimaciones contables deben reconocerse mediante su aplicación prospectiva. 28

[\*\*\*NIF A-1 pfos. 53 a 56 NIF A-2 pfos. 13 a 23 NIF A-3 pfo. 5 NIF C-4 pfo. 46.2.1\*\*\*](#)

### **Cambios en la estructura del ente económico**

Un cambio en la estructura del ente económico debe reconocerse contablemente a partir del momento en que ocurre, para poder medir su impacto, considerando que el ente económico debe mostrar los activos netos que controla en cada uno de los periodos que presenta en forma comparativa. Por el contrario, el hacer un reconocimiento retrospectivo, implicaría presentar información de periodos anteriores asumiendo situaciones que nunca existieron. 29

[\*\*\*NIF A-1 pfo. 54\*\*\*](#)

### **Cambios en estimaciones contables**

Los efectos de cambios en estimaciones contables deben aplicarse prospectivamente. 30

[\*\*\*NIF A-1 pfos. 53 a 56 NIF A-2 pfos. 43, 44 y 49 NIF A-3 pfos. 27 y 47 NIF A-5 pfo. 17\*\*\*](#)

Formando parte de las operaciones de una entidad, existen eventos cuyos efectos no pueden valuarse con exactitud a la fecha de emisión de los estados financieros; por este motivo, se hace necesaria la utilización de estimaciones contables que permitan determinar, aunque sea aproximadamente, el efecto futuro de dichos eventos. Ejemplos de lo anterior son las estimaciones de cuentas de dudosa recuperación, de la vida útil económica de activos fijos e intangibles, del periodo de agotamiento de ciertos activos y del monto de las provisiones. 31

[\*\*\*NIF A-1 pfos. 53 a 56 NIF A-2 pfos. 43, 44 y 49 NIF A-3 pfos. 27 y 47 NIF A-5 pfo. 17 NIF C-4 pfo. 46.4.1.6 NIF E-1 pfo.23\*\*\*](#)

La obtención de elementos de juicio adicionales a los que se conocieron cuando se hizo originalmente la estimación, puede modificar las bases consideradas provocando un cambio en las estimaciones y, consecuentemente, una falta de comparabilidad en la situación financiera y los resultados de operación de la entidad. 32

[\*\*\*NIF A-1 pfos. 53 a 56 NIF A-2 pfos. 43, 44 y 49 NIF A-3 pfos. 27 y 47\*\*\*](#)

Aun cuando los cambios en las estimaciones contables producen una falta de comparabilidad, ésta no debe considerarse como inconsistencia en la aplicación de las normas particulares en virtud de derivarse de cambios en las circunstancias que son ajenos a la administración de la entidad. 33

[\*\*\*NIF A-1 pfo. 30 NIF A-2 pfos. 61 a 65 NIF A-3 pfo. 47\*\*\*](#)

El cambio en una estimación contable afecta directamente al mismo concepto o rubro de los estados financieros que lo originó y, por tanto, debe reconocerse ajustando los activos, pasivos y renglones del capital o patrimonio contable y del estado de resultados o de actividades que resulten afectados: 34

- a) en el periodo del cambio, si el cambio afecta solamente a este periodo, o
- b) sistemáticamente en el periodo del cambio y en futuros periodos, si el cambio los afecta.

[\*\*\*NIF A-1 pfos. 53 a 56\*\*\*](#)

Cuando un cambio contable involucre simultáneamente un cambio de una norma particular y un cambio en estimación contable, y sea difícil la separación de los efectos correspondientes o resulte confusa la información a ser revelada en las notas a los estados financieros, el cambio en su conjunto debe considerarse como un cambio en una estimación contable. 35

**NIF** [A-1 pfos. 53 a 56](#)

## Normas de revelación

En el caso de un cambio en la estructura del ente económico, las notas a los estados financieros de todos los periodos que se presenten, deben mostrar información financiera pro forma<sup>4</sup> relativa al nuevo ente económico. Esa información debe describir la naturaleza del cambio y las razones de éste. Además, debe revelarse el efecto del cambio sobre la utilidad neta e integral o en el cambio neto en el patrimonio y, en su caso, la utilidad por acción de cada uno de los periodos que se presenten. 36

**NIF** [A-1 pfos. 39 a 41, 44, 58 y 62](#) **NIF** [A-3 pfo. 36](#) **NIF** [A-7 pfos. 39 a 42](#) **NIF** [C-1 pfo. 1](#) **NIF** [C-4 pfo. 60.1](#) **NIF** [C-5 pfo. 60.1](#) **NIF** [C-18 pfo. 60.1](#)

<sup>4</sup> Para propósitos de esta NIF "información financiera pro forma" significa información que total o parcialmente está basada en presunciones.

Cuando se hacen cambios en estimaciones contables, debe revelarse, en las notas a los estados financieros del periodo en que se efectúa el cambio, una explicación de su naturaleza, su efecto en el balance general y en el resultado neto o integral del periodo o en el cambio neto en el patrimonio y los efectos que pudieran presentarse en periodos futuros, a menos que esto último sea impráctico. En estados financieros de periodos subsecuentes a aquél en que se efectuó el cambio, no es necesario repetir la información cuya revelación se requiere en este párrafo. 37

**NIF** [A-1 pfos. 39 a 41, 44, 58 y 62](#) **NIF** [C-4 pfo. 50.2](#)

No es necesario que se revelen los efectos de cambios en las estimaciones que se hacen en cada periodo como parte del proceso normal de la contabilidad. Los efectos de cambios en estimaciones contables no deben revelarse retrospectivamente como información financiera pro forma en los estados financieros. 38

**NIF** [A-1 pfos. 39 a 41, 44, 58 y 62](#)

## Cambios en un periodo intermedio

Excepto por los efectos relativos a cambios en el ente económico y en estimaciones contables, los efectos de cambios contables o correcciones de errores que ocurran en un periodo intermedio, deben reconocerse ajustando retrospectivamente los estados financieros básicos de todos los periodos presentados, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 10 a 27 de esta NIF. 39

**NIF** [A-7 pfo. 50](#) **NIF** [C-13 pfos. 15 y 16](#)

Los efectos derivados de los cambios contables y de correcciones de errores que se reconocen a fechas intermedias deben seguir el mismo tratamiento contable establecido como norma general en esta NIF. Las revelaciones que se requieren de acuerdo con lo establecido en los párrafos 10 a 27 de esta NIF deben hacerse para todos los estados financieros a fechas intermedias, posteriores a la fecha en que se efectuó el cambio o se corrigió un error, dentro de un mismo periodo. 40

## VIGENCIA

Las disposiciones contenidas en esta NIF son obligatorias para cambios contables y correcciones de errores que se reconozcan a partir del 1º de enero de 2006, salvo las revelaciones relacionadas con el párrafo 24 b)i, ii, iii y iv, consecuencia de las Mejoras a las NIF 2010, las cuales son obligatorias para ejercicios que inicien a partir del 1º de enero de 2010 y deben aplicarse en los términos establecidos en el párrafo 43.<sup>5</sup> 41

<sup>5</sup> Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2010.

Esta NIF deroga los párrafos 1 a 13, los incisos a) al d) del párrafo 14, los párrafos 24 al 37 y los párrafos 50 al 52 del Boletín A-7, *Comparabilidad*. 42

**NIF A-7 pfos. 1 a 13, 14, 24 a 37 y 50 a 52**

## TRANSITORIOS

El cambio en revelación que surge por la aplicación inicial de las disposiciones contenidas en el párrafo 24 b)i, ii, iii y iv debe hacerse en forma retrospectiva para todos los estados financieros de periodos anteriores que se presenten en forma comparativa con los del periodo actual.<sup>6</sup> 43

<sup>6</sup> Este párrafo fue adicionado por las Mejoras a las NIF 2010.

El cambio contable en presentación que surja por la aplicación inicial de las modificaciones al párrafo 13 debe reconocerse para ejercicios que inicien a partir del 1º de enero de 2011. Dicho cambio debe aplicarse para los estados financieros de periodos anteriores que se presenten en forma comparativa con los del periodo actual.<sup>7</sup> 44

<sup>7</sup> Este párrafo fue adicionado por las Mejoras a las NIF 2011.

**Los Apéndices que se presentan a continuación no son normativos. Su contenido ilustra la aplicación de la NIF B-1, con la finalidad de ayudar a entender mejor su significado; en cualquier caso, las disposiciones de esta NIF prevalecen sobre dichos Apéndices.**

## APÉNDICE A - GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

### Ejemplo 1 - Aplicación retrospectiva en estados financieros por corrección de errores

- 1.1 En 2005, la administración de la Compañía ABC, S. A., determinó que en los años terminados el 31 de diciembre de 2002, 2003 y 2004 se omitió el reconocimiento de \$36,000 (miles) correspondientes a la depreciación de un edificio, a razón de \$12,000 (miles) en cada año. La omisión en el reconocimiento de la depreciación también se incurrió en el cómputo y reconocimiento de los impuestos a la utilidad de cada uno de esos años.
- 1.2 Como resultado de las omisiones, los gastos por depreciación y la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2004, 2003 y 2002 están subvaluados en \$12,000 en cada año, antes de reconocer el efecto de la corrección de estas omisiones en los impuestos a la utilidad.
- 1.3 La tasa de los impuestos a la utilidad en cada uno de los años de 2001 a 2005 inclusive, es de 43%.
- 1.4 Los ajustes que deben registrarse en 2005 para corregir las omisiones son:

- 1 -

Utilidades acumuladas	\$36,000
Depreciación acumulada	\$36,000

- 2 -

Provisión para impuestos a la utilidad por pagar	15,480
Utilidades acumuladas	15,480

- 1.5 En el informe anual a sus accionistas la administración de ABC, al igual que en años anteriores, presentará comparativamente los estados de resultados de los últimos cinco años.
- 1.6 Los estados financieros deben ajustarse retrospectivamente como sigue:

**ABC, S.A.**

**Estados de resultados de los años terminados el 31 de diciembre de 2005, 2004, 2003, 2002 y 2001 (antes de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación)**

(En miles de pesos)

	2005	2004	2003	2002	2001
Ventas	\$ 104,000	\$ 73,500	\$ 80,000	\$ 76,900	\$ 70,000
Costos y gastos de operación	80,000	60,000	62,500	59,900	58,800
Utilidad antes de impuestos	24,000	13,500	17,500	17,000	11,200
Impuesto a la utilidad	10,320	5,805	7,525	7,310	4,816
Utilidad neta del ejercicio	\$ 13,680	\$ 7,695	\$ 9,975	\$ 9,690	\$ 6,384

**ABC, S.A.**

**Estados de resultados de los años terminados el 31 de diciembre de 2005, 2004, 2003, 2002 y 2001 (después de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación)**

(En miles de pesos)

	2005	Ajustados			
	2005	2004	2003	2002	2001
Ventas	\$ 104,000	\$ 73,500	\$ 80,000	\$ 76,900	\$ 70,000
Costos y gastos de operación	80,000	72,000	74,500	71,900	58,800
Utilidad antes de impuestos	24,000	1,500	5,500	5,000	11,200
Impuestos a la utilidad	10,320	645	2,365	2,150	4,816
Utilidad neta del ejercicio	\$ 13,680	\$ 855	\$ 3,135	\$ 2,850	\$ 6,384

**ABC, S.A.****Estados de variaciones en el capital contable de los años terminados el 31 de diciembre de 2005, 2004, 2003, 2002 y 2001 (antes de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación)***(En miles de pesos)*

	<u>Capital social</u>	<u>Utilidades acumuladas</u>	<u>Total</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2000	\$ 5,000	\$ ( 14,990)	\$ ( 9,990)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2001		6,384	6,384
Saldos al 31 de diciembre de 2001	5,000	( 8,606)	( 3,606)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2002		9,690	9,690
Saldos al 31 de diciembre de 2002	5,000	1,084	6,084
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2003		9,975	9,975
Saldos al 31 de diciembre de 2003	5,000	11,059	16,059
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2004		7,695	7,695
Saldos al 31 de diciembre de 2004	5,000	18,754	23,754
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005		13,680	13,680
Saldos al 31 de diciembre de 2005	<u>\$ 5,000</u>	<u>\$ 32,434</u>	<u>\$ 37,434</u>

**ABC, S.A.****Estados de variaciones en el capital contable de los años terminados el 31 de diciembre de 2005, 2004, 2003, 2002 y 2001 (después de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación)***(En miles de pesos)*

	Capital social	Utilidades acumuladas	Total
Saldos al 31 de diciembre de 2000	\$ 5,000	\$ ( 14,990)	\$ ( 9,990)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2001		6,384	6,384
Saldos al 31 de diciembre de 2001	5,000	( 8,606)	( 3,606)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2002, ajustada (Nota x)		2,850	2,850
Saldos al 31 de diciembre de 2002, ajustados	5,000	( 5,756)	( 756)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2003, ajustada (Nota x)		3,135	3,135
Saldos al 31 de diciembre de 2003, ajustados	5,000	( 5,756)	( 756)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2003, ajustada (Nota x)		3,135	3,135
Saldos al 31 de diciembre de 2003, ajustados	5,000	( 2,621)	2,379
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2004, ajustada (Nota x)		855	855
Saldos al 31 de diciembre de 2004, ajustados	5,000	( 1,766)	3,234
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005		13,680	13,680
Saldos al 31 de diciembre de 2005	\$ 5,000	\$ 11,914	\$ 16,914



**Extracto de las notas a los estados financieros**

## Nota X. Ajuste retrospectivo a los estados financieros

Durante 2005, los estados financieros correspondientes a los años terminados el 31 de diciembre de 2004, 2003 y 2002 que habían sido emitidos y publicados previamente, fueron ajustados retrospectivamente para reconocer en ellos el efecto de la depreciación cuyo reconocimiento se había omitido, a razón de \$12,000 en cada año. El efecto de esa corrección fue el reducir la utilidad de cada uno de esos años en \$6,840, neto de impuestos a la utilidad, y las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2004, 2003 y 2002 en \$20,520, \$13,680 y \$6,840, respectivamente. La depreciación acumulada al 31 de diciembre de cada uno de esos años se incrementó en \$12,000.

**Ejemplo 2 - Cambio en una norma particular**

- 2.1 La Compañía ABC había venido reconociendo sus ingresos correspondientes a los contratos de construcción conforme al método de por ciento de avance, determinado éste en base a las cantidades de material consumido en las obras.
- 2.2 En 2005, la administración de la entidad cambió la forma de valuar el avance de las obras contratadas y en lugar de hacerlo con base en las cantidades de material consumido decidió hacerlo con base en la terminación física de las etapas significativas de las obras contratadas, debido a que considera que la nueva forma adoptada permite un mejor reconocimiento y enfrentamiento periódico de todos los costos que se van incurriendo en las obras contra los ingresos a cuya obtención contribuyen.
- 2.3 Para efectos de los impuestos a la utilidad se asume que la entidad ha venido utilizando el método recién adoptado contablemente, por lo que, para efectos ilustrativos, no se consideran efectos de esos impuestos.
- 2.4 La entidad sólo presentará en su informe los estados financieros correspondientes a 2005 y 2004.
- 2.5 El siguiente cuadro muestra información adicional relevante:

**Utilidad antes de impuestos  
determinada con base en:**

(cifras en miles)

Año	Terminación física de las etapas sig- nificativas de las obras	Material con- sumido en las obras	Diferencia
Antes de 2004	\$ 600,000	\$ 400,000	\$ 200,000
En 2004	<u>180,000</u>	<u>160,000</u>	<u>20,000</u>
Al inicio de 2005	<u>\$ 780,000</u>	<u>\$ 560,000</u>	<u>\$ 220,000</u>
En 2005	<u>\$ 200,000</u>	<u>\$ 190,000</u>	<u>\$ 10,000</u>

- 2.6 El ajuste que debe registrarse con efectos al inicio de 2005 para reflejar el efecto del cambio en la forma de valuar el avance de las obras en años anteriores, es:

- X -

Construcciones en proceso

\$ 220,000

Utilidades acumuladas

\$ 220,000

- 2.7 Los estados financieros de 2004 deben ajustarse retrospectivamente como sigue:<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Sólo se reestructuran los estados de 2004 ya que los correspondientes a años anteriores no se presentarán. Si se presentaran estados financieros correspondientes a años anteriores a 2004 sería necesario reestructurar los correspondientes a cada uno de los años a ser presentados.

**ABC, S.A.**

***Estados de resultados antes de ajustarlos retrospectivamente para reconocer los efectos de un cambio en una norma particular***

*(En miles de pesos)*

	Del 1 de enero al 31 de diciembre de	
	2005	2004
Ingresos por avance de obras en construcción <sup>6</sup>	\$ 704,000	\$ 672,500
Costos y gastos de operación	583,000	572,500
Utilidad antes de impuestos	121,000	100,000
Impuestos a la utilidad	7,000	4,000
Utilidad neta del ejercicio	\$ 114,000	\$ 96,000

<sup>9</sup> Únicamente para efectos ilustrativos se presentan los ingresos de 2005 determinados considerando el material consumido en las obras; los ingresos, correspondientes a ese año se reconocerían cuantificándolos considerando únicamente la nueva base adoptada, por lo que los registros de contabilidad no mostrarían el monto de los ingresos determinados considerando la base anterior.



**ABC, S.A.****Estados de resultados después de ajustarlos retrospectivamente para reconocer los efectos de un cambio en una norma particular***(En miles de pesos)*

	Del 1 de enero al 31 de diciembre	
	2005	2004 ajustados
Ingresos por avance de obras en construcción	\$ 714,000	\$ 692,500
Costos y gastos de operación	583,000	572,500
Utilidad antes de impuestos	131,000	120,000
Impuestos a la utilidad	7,000	4,000
Utilidad neta del ejercicio	<u>\$ 124,000</u>	<u>\$ 116,000</u>

**ABC, S.A.****Estados de variaciones en el capital contable antes de ajustarlos retrospectivamente para reconocer los efectos de un cambio en una norma particular***(En miles de pesos)*

	Capital social	Utilidades acumuladas	Total
Saldos al 31 de diciembre de 2003	\$ 50,000	\$ 1,600,000	\$ 1,650,000
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2004		96,000	96,000
Saldos al 31 de diciembre de 2004	50,000	1,696,000	1,746,000
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005		114,000	114,000
Saldos al 31 de diciembre de 2005	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$ 1,810,000</u>	<u>\$ 1,860,000</u>

**ABC, S.A.****Estados de variaciones en el capital contable después de ajustarlos retrospectivamente para reconocer los efectos de un cambio en una norma particular***(En miles de pesos)*

	<u>Capital social</u>	<u>Utilidades acumuladas</u>	<u>Total</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2003 antes de ajuste por cambio en una norma particular	\$ 50,000	\$ 1,600,000	\$ 1,650,000
Efecto en periodos anteriores de cambio en una norma particular (Nota x)		200,000	200,000
Saldos ajustados al 31 de diciembre de 2003	50,000	1,800,000	1,850,000
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2004, ajustada		116,000	116,000
Saldos ajustados al 31 de diciembre de 2004	50,000	1,916,000	1,966,000
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005		124,000	124,000
Saldos al 31 de diciembre de 2005	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$ 2,040,000</u>	<u>\$ 2,090,000</u>

**Extracto de las notas a los estados financieros****Nota X. Cambio en el método de reconocimiento de ingresos provenientes de**

### contratos de construcción:

Compañía ABC había venido reconociendo sus ingresos correspondientes a contratos de construcción, conforme al método de por ciento de avance, determinando éste con base en las cantidades de material consumido en las obras. En 2005, la administración de la entidad cambió el método para valuar el avance de las obras contratadas y en lugar de hacerlo con base en las cantidades de material consumido decidió hacerlo con base en la terminación física de las etapas significativas de las obras contratadas, debido a que considera que el nuevo método adoptado permite un mejor reconocimiento y enfrentamiento periódico de todos los costos que se van incurriendo en las obras contra los ingresos a cuya obtención contribuyen. Como resultado del cambio se ajustaron retrospectivamente los estados financieros del año terminado el 31 de diciembre de 2004 que para efectos comparativos se presentan acompañando a los correspondientes a 2005. El efecto del cambio representó un incremento en los ingresos de 2005 y 2004 de \$10,000 y de \$20,000, respectivamente. El saldo de la cuenta de utilidades acumuladas al 1º de enero de 2004 se incrementó en \$200,000 para reconocer el efecto del cambio en los años anteriores a 2004. También, como resultado del cambio los saldos de las construcciones en proceso al 31 de diciembre de 2005 y 2004 se incrementaron en \$230,000 y \$220,000, respectivamente. El cambio en el método para valuar el avance de las obras contratadas no provocó efectos en los impuestos a la utilidad.

### Ejemplo 3 - El reconocimiento retrospectivo de los efectos de un error contable incurrido es impráctico

- 3.1 En 2005, la Compañía ABC determinó que durante 2004, 2003 y 2002 no se reconoció la depreciación de diversos activos. Con base a opiniones de peritos técnicos internos y externos, la administración de la entidad ha concluido que la depreciación omitida hasta el 31 de diciembre de 2004 asciende a \$36,000 de los cuales \$4,200 corresponden a 2004 y el resto a 2003 y 2002. Debido a una severa inundación que recientemente afectó las instalaciones y archivos de la entidad, sólo se conservan los archivos contables correspondientes a 2005 y 2004 y no se tiene ninguna documentación relativa a las cuentas que integran el activo fijo correspondiente a años anteriores a 2004.
- 3.2 La administración de la entidad, debido al alto costo que sería necesario incurrir para intentar reconstruir los registros contables destruidos en la inundación, ha concluido que el hacerlo es impráctico, ya que además del alto costo en que es necesario incurrir, es probable que no se logre la integración de los registros faltantes correspondientes a los años anteriores a 2004. Por esta razón, no es posible determinar el importe que por concepto de depreciación debió haberse reconocido en 2003 y 2002, por lo que el total de depreciación acumulada omitida que se ha determinado para los años anteriores a 2004 se debe reconocer afectando el saldo de las utilidades acumuladas al inicio de este último año.
- 3.3 Para efectos ilustrativos se asume que el reconocimiento de la depreciación omitida no tiene efectos en los impuestos a la utilidad.
- 3.4 Como resultado de la omisión, en 2004, 2003 y 2002 el gasto por depreciación y la depreciación acumulada quedó subvaluado en \$4,200 en 2004 y en \$31,800 en los dos años anteriores, sin que se pueda precisar el monto que corresponde a cada uno de esos años.
- 3.5 El ajuste que debe registrarse en 2005 para corregir la omisión de depreciación por \$31,800 correspondientes a años anteriores a 2004 es:

- X -

Utilidades acumuladas

\$ 31,800

Depreciación acumulada

\$ 31,800

- 3.6 Adicionalmente, en 2005 debe registrarse el siguiente ajuste correspondiente a la depreciación omitida en 2004 y que debe reconocerse ajustando retrospectivamente los estados financieros de ese año:

- X -

Utilidades acumuladas	\$ 4,200
Depreciación acumulada	\$ 4,200

- 3.7 A continuación se incluyen los estados de resultados y de variaciones en el capital contable antes y después de ajustarlos retrospectivamente para corregir la depreciación omitida:

**ABC, S.A.**

**Estados de resultados antes de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación**

(En miles de pesos)

	2005	2004	2003	2002	2001
Ventas	\$ 104,000	\$ 73,500	\$ 80,000	\$ 76,900	\$ 70,000
Costos y gastos de operación	80,000	60,000	62,500	59,900	58,800
Utilidad antes de impuestos	24,000	13,500	17,500	17,000	11,200
Impuestos a la utilidad	10,320	5,805	7,525	7,310	4,816
Utilidad neta del ejercicio	\$ 13,680	\$ 7,695	\$ 9,975	\$ 9,690	\$ 6,384

**ABC, S.A.**

**Estados de resultados después de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación**

(En miles de pesos)

	2005	2004 (ajus- tados)	2003	2002	2001
Ventas	\$ 104,000	\$ 73,500	\$ 80,000	\$ 76,900	\$ 70,000
Costos y gastos de operación	80,000	64,200	62,500	59,900	58,800
Utilidad antes de impuestos	24,000	9,300	17,500	17,000	11,200
Impuestos a la utilidad	10,320	5,805	7,525	7,310	4,816
Utilidad neta del ejercicio	\$ 13,680	\$ 3,495	\$ 9,975	\$ 9,690	\$ 6,384

**ABC, S.A.****Estados de variaciones en el capital contable antes de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación***(En miles de pesos)  
(antes de reestructura)*

	Capital social	Utilidades (pérdidas) acumuladas	Total
Saldos al 31 de diciembre de 2000	\$ 5,000	\$ ( 14,990)	\$ ( 9,990)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2001		6,384	6,384
Saldos al 31 de diciembre de 2001	5,000	( 8,606)	( 3,606)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2002		9,690	9,690
Saldos al 31 de diciembre de 2002	5,000	1,084	6,084
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2003		9,975	9,975
Saldos al 31 de diciembre de 2003	5,000	11,059	16,059
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2004		7,695	7,695
Saldos al 31 de diciembre de 2004	5,000	18,754	23,754
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005		13,680	13,680
Saldos al 31 de diciembre de 2005	\$ 5,000	\$ 32,434	\$ 37,434



**ABC, S.A.****Estados de variaciones en el capital contable después de ajustarlos retrospectivamente para corregir la omisión en el reconocimiento de la depreciación***(En miles de pesos)*

	Capital social	Utilidades (pérdidas) acumuladas	Total
Saldos al 31 de diciembre de 2000	\$ 5,000	\$ ( 14,990)	\$ ( 9,990)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2001		6,384	6,384
Saldos al 31 de diciembre de 2001	5,000	( 8,606)	( 3,606)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2002		9,690	9,690
Saldos al 31 de diciembre de 2002	5,000	1,084	6,084
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2003		9,975	9,975
Saldos al 31 de diciembre de 2003 como se emitieron previamente	5,000	11,059	16,059
Reconocimiento de la depreciación de activo fijo correspondiente a 2003 y 2002, cuyo registro se había omitido (Nota x)		( 31,800)	( 31,800)
Saldos al 31 de diciembre de 2003, ajustados	5,000	( 20,741)	( 15,741)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2004, ajustada (Nota x)		3,495	3,495
Saldos al 31 de diciembre de 2004, ajustados	5,000	( 17,246)	( 12,246)
Utilidad del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005		13,680	13,680
Saldos al 31 de diciembre de 2005	\$ 5,000	\$ ( 3,566)	\$ 1,434

**Extracto de las notas a los estados financieros****Nota X. Ajuste retrospectivo de los estados financieros de 2004 e impracticabilidad de ajustar retrospectivamente los estados financieros de 2003 y 2002, para corregir errores**

Durante 2005 se determinó que debido a un error en los estados financieros correspondientes a los años terminados el 31 de diciembre de 2004, 2003 y 2002 que fueron emitidos previamente, por un error no se reconoció la depreciación correspondiente a esos años. La diferencia no reconocida es por un total de \$36,000, de los cuales \$4,200 corresponden a 2004 y el resto a 2003 y 2002. Debido a una severa inundación que afectó a las instalaciones de la entidad al inicio de 2004, los registros contables y la documentación que integra el activo fijo se destruyeron, lo que no permite determinar el monto de depreciación que debió haberse reconocido en cada uno de los años de 2003 y 2002. En atención al alto costo que sería necesario incurrir para determinar los montos de depreciación correspondientes a 2003 y 2002, se consideró



que es impráctico hacerlo. Como resultado de lo anterior, los estados financieros de 2004 que se acompañan, han sido ajustados retrospectivamente para reconocer en ellos la depreciación que por \$4,200 había sido omitida; el saldo de las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2003 se redujo en \$31,800 correspondientes a la depreciación cuyo registro se omitió en 2003 y 2002. Como resultado de esas correcciones, las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2004 que previamente se habían informado, se redujeron en \$36,000 y la reserva para depreciación acumulada a esa fecha se incrementó en ese mismo importe. La depreciación omitida no tuvo efectos en los impuestos a la utilidad.

#### **Ejemplo 4 - Cambio en estimación contable**

- 4.1 La Compañía ABC, S.A. tiene como principal actividad la transportación marítima de carga. Formando parte de sus activos fijos tiene dos barcos con capacidad de 35,000 toneladas de carga cada uno y un valor, antes de deducir la depreciación acumulada, de \$175,000,000 cada uno.
- 4.2 Hasta el 31 de diciembre de 2004 los barcos, que fueron adquiridos en 1994, se venían depreciando con base en el método de línea recta, considerando para cada uno de ellos un valor de desecho de \$25,000,000 y una vida útil de servicio de 15 años.
- 4.3 En 2005, la entidad contrató a expertos internacionales en construcción, mantenimiento y valuación de buques, para que hicieran un estudio y emitieran un dictamen sobre la vida útil remanente y el valor de desecho de sus barcos. De acuerdo al dictamen expedido por esos expertos, se considera que el remanente de vida útil de los barcos, a partir de su fecha de adquisición es de 22 años y su nuevo valor de desecho estimado para cada barco es de \$27,000,000. Se asume que el cambio en el remanente de vida útil de servicio de los barcos no tiene efectos en la determinación de los impuestos a la utilidad.
- 4.4 Debe procederse como sigue:
- La depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2004, que es de \$100,000,000 por cada barco, no debe modificarse.
  - La depreciación a reconocer por cada barco en 2005 y en cada uno de los siguientes 12 años debe ser a razón de \$4,000,000 por año. Este importe se determinó como sigue:

Valor en libros de cada barco	\$ 175,000,000
Menos: Nuevo valor de desecho estimado	27,000,000
Menos: Depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2004	<u>100,000,000</u>
Importe por depreciar al 31 de diciembre de 2004	<u>\$ 48,000,000</u>
Depreciación a cargar por cada barco a los resultados de cada uno de los años de 2005 a 2016	<u>\$ 4,000,000</u>

- Debe incluirse una nota a los estados financieros en la que se revele que ha habido un cambio significativo en las vidas útiles de servicio estimadas para los barcos y que como resultado, los cargos por depreciación a los resultados, a partir de 2005 y hasta 2016 serán a razón de \$4,000,000 por barco y no de \$10,000,000 que era la depreciación que se venía reconociendo en cada año.

**Estas Bases para conclusiones acompañan, pero no forman parte de la NIF B-1. Resumen consideraciones que los miembros del Consejo Emisor del CINIF juzgaron significativas para alcanzar las conclusiones**



**establecidas en la NIF B-1. Incluyen las razones para aceptar ciertos puntos de vista y otras reflexiones.**

## **APÉNDICE B - BASES PARA CONCLUSIONES**

### **Aplicación retrospectiva de los efectos de cambios contables**

En diciembre de 2003 el International Accounting Standards Board (IASB) emitió la Norma BC1 Internacional de Contabilidad No. 8, *Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores*, en la cual, entre otras cuestiones, requiere que los efectos de los cambios contables se reconozcan mediante la aplicación retrospectiva a periodos anteriores. El anterior Boletín A-7, *Comparabilidad*, requiere que esos efectos se reconozcan en los resultados del periodo en que ocurre el cambio.

El CINIF dedicó un esfuerzo importante al estudio de este tema y decidió adoptar la BC2 metodología establecida por el IASB, considerando el objetivo de convergencia que se persigue con el CINIF y además, que la adopción del método de aplicación retrospectiva de los efectos de los cambios contables como si el nuevo principio siempre se hubiera aplicado, fortalece la consistencia y comparabilidad de la información financiera a través de distintos periodos. Esta posición se refuerza por la emisión del Financial Accounting Standards Board (FASB), en mayo de 2005, del Statement of Financial Accounting Standards No. 154, *Cambios contables y correcciones de errores*, en el cual el FASB adopta el método de aplicación retrospectiva para reconocer los efectos de los cambios contables.

### **Impráctico**

El CINIF consideró que bajo ciertas circunstancias la aplicación retrospectiva de los efectos BC3 de cambios contables y correcciones de errores puede resultar *impráctico* para una entidad al determinar: (a) los efectos específicos de un cambio contable o la corrección de un error, correspondientes a un determinado periodo, o (b) el efecto acumulado de aplicar ese cambio a todos los periodos anteriores. El CINIF decidió adoptar el concepto de *impráctico* e incluir en la NIF B-1 normas específicas para la revelación de información a este respecto.

En esta NIF se establece que si para una entidad resulta *impráctico* determinar los efectos BC4 específicos de un cambio o de una corrección de error por todos los periodos, el efecto acumulado del cambio o de la corrección de error debe aplicarse a los saldos de activos, pasivos y capital o patrimonio contable al inicio del periodo más antiguo que se presente y el cual sea afectado por el cambio o la corrección de error; ese periodo puede ser el actual.

### **Cambios en la estructura del ente económico**

En algunos comentarios recibidos como resultado de la auscultación de la NIF B-1, se sugirió BC5 al CINIF que éste se pronunciara por la aplicación retrospectiva de los efectos de los cambios en la estructura del ente económico. El CINIF concluyó que esos efectos se reconozcan de manera prospectiva y no retrospectivamente, ya que el reconocer retrospectivamente esos cambios, implicaría presentar en estados financieros de periodos anteriores información relativa a situaciones que nunca existieron a las fechas y en los periodos a que esos estados financieros se refieren.

Adicionalmente, el CINIF acordó requerir que cuando se presenten cambios en la estructura BC6 del ente económico, en las notas a los estados financieros se presente información pro forma referente a los cambios efectuados y sus efectos en la información financiera.

### **Distinción entre cambios contables y correcciones de errores**

La NIF B-1 que se emitió para su auscultación incluía dentro del concepto de *cambios* BC7 *contables* a las *correcciones de errores*. Como resultado de la auscultación el CINIF recibió comentarios solicitando, por diversas razones, que las *correcciones de errores* se trataran como un concepto diferente a *cambios contables*. El CINIF estudió esta solicitud y consideró adecuado adoptar la sugerencia.

**El Consejo Emisor del CINIF que aprobó por unanimidad la emisión de la NIF B-1 está integrado por:**

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes  
Investigadores: C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz  
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno  
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges  
C.P. y M.I.A. Denise Gómez Soto

**Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF B-1:**

C.P.C. José Fernández Campos  
C.P.C. Enrique Zamorano García

