

DIFERENCIA ENTRE CAMBIOS DE CRITERIO CONTABLE ERRORES Y ESTIMACIONES

El PGC cita al respecto lo siguiente:

Cambio de criterio contable: “Cuando se produzca un cambio de criterio contable, siempre de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se **aplicará de forma retroactiva** y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se reflejará en el saldo inicial de patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado, en concreto, en **una partida de reservas** salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente al patrimonio neto, así como ocasionará la modificación de las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio.”

Errores: “En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.” Esto es que no se llevan contra el resultado, sino **contra reservas**.

Y define el error como “las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores **por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible** cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas”

Cambios de estimaciones: “Los cambios en estimaciones contables que sean **consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos**, no se considerarán cambios de criterio contable, ni errores. El cambio de estimaciones contables **se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.**”

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable, subsanación de errores o cambios de estimaciones, se ha de mencionar en la memoria.

Ejemplo 1: Estamos cerrando la contabilidad de 2020 y tenemos un cliente con deudas atrasadas del ejercicio 2019 que no se han cobrado aún. En 2019 no se provisionó dado que teníamos el compromiso de pago, que no se ha cumplido. Sin embargo, en 2020 en base a la antigüedad y a las remotas posibilidades de cobro, lo hemos de provisionar. ¿Con cargo a que cuenta debemos registrar la provisión? ¿Contra reservas, dado que la deuda data de 2019? o ¿Contra resultados del ejercicio 2020, dado que es cuando se dispone “**información adicional**”, que obliga a registrar el deterioro?

Pues en base a la norma contable caben dos posibilidades:

1. Si tal como se cita en el supuesto, en 2019 teníamos un compromiso por parte del cliente que hacía remota la posibilidad de impago, y es en 2020 cuando se ha demostrado que ese compromiso no se ha cumplido, se trata de un cambio de estimación por el “**conocimiento de nuevos hechos**”. Y los cambios de estimación se deben registrar contra resultados del ejercicio.
2. Por el contrario, si en 2019 había serios indicios de incobrabilidad y no registramos la provisión “**por no haber utilizado información fiable que estaba disponible**” cuando formulamos las cuentas anuales, en ese caso, cometimos un “**ERROR**”. Y dado que los errores se corrigen contra reservas, en 2020 deberíamos registrar la provisión, no contra resultados del ejercicio, sino contra pérdidas de ejercicios anteriores, esto es contra reservas.

Ejemplo 2: En septiembre, con el proceso de elaboración del vino, en una bodega se produce un accidente de un trabajador. Este reclama 300.000 euros porque ha quedado en una silla de ruedas y no podrá volver a trabajar. La empresa tiene informe de expertos que han determinado que ella cumple fielmente la normativa sobre riesgos laborales y el accidente se ha producido por el incumplimiento por parte del trabajador y, en consecuencia, no tendrá que pagar. En este caso, se debe mencionar el hecho en la memoria, pero **no se debe contabilizar ninguna provisión.**

Si el año siguiente existe un informe de peritos judiciales que demuestran la culpabilidad de la empresa, se debe contabilizar la provisión. Sin embargo, no se trataría de un error dado que no se cumple la definición de éste en el PGC. En definitiva, en el ejercicio inicial no se cometió un error "**por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible**" cuando se formularon las cuentas anuales. Si con posterioridad se obtiene "**información adicional**" que obliga a cambiar la estimación inicial, el ajuste sería contra resultados del ejercicio.

Ahora bien, **si desde el principio la empresa tiene información que indica que tendrá que asumir la indemnización y no contabiliza el gasto en el primer ejercicio por no dar pérdidas, cuando en el ejercicio siguiente tenga que pagar, lo debería contabilizar no contra gastos del ejercicio, sino contra reservas,** dado que el gasto se devengó en ejercicios anteriores y además se conocía sobradamente, habiendo cometido un error, que ahora trata de subsanar.