

ERRORES CONTABLES

Elaborado por:
Lic. Rocío Pauletti

ERRORES CONTABLES

TRATAMIENTO CONTABLE PARA LA CORRECCIÓN DE ERRORES

Cuando efectuamos registros contables, como todo ser humano, podemos cometer errores, en algunos casos nos damos cuenta en el momento y lo corregimos, en otras situaciones lo descubrimos cuando ya pasó mucho tiempo.

En estos casos cuando ha pasado un tiempo desde que se cometió el error y el momento en que se encuentra el mismo, debemos tomar en consideración lo que dice la NIC 8 sobre este tema y seguir sus lineamientos.

Para eso, primero debemos saber qué es, para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) un error:

Errores de períodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos 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 períodos fueron formulados; y
 - b. Podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Figura 1. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A465). Elaboración propia.

Es primordial comprender qué es lo que la Norma incluye dentro de estos errores de los que estamos hablando, para eso nos indica el IASB:

Dentro de estos errores se incluyen:

- A** LOS EFECTOS DE ERRORES ARITMÉTICOS
- B** ERRORES EN LA APLICACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES
- C** LA INADVERTENCIA O MALA INTERPRETACIÓN DE HECHOS
- D** FRAUDES

Figura 2. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A465). Elaboración propia.



También es importante saber si un error es realmente importante o carece de relevancia como para hacer la corrección correspondiente, en este sentido, la NIC 8 nos explica claramente el concepto de importancia relativa, veamos lo que dice al respecto:

“

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.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A465) Marlasca, 2011: 159).

”

Como decíamos al principio de la lectura, no es lo mismo descubrir el error en el momento en que acaba de ocurrir, que saber de su existencia en períodos posteriores.

En cada caso el tratamiento deberá ser muy diferente, por eso la NIC 8 nos dice:

Los errores potenciales del período corriente, descubiertos en este mismo período, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados.

Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un período posterior, de forma que tales errores de períodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los períodos siguientes.

Figura 3. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A473). Elaboración propia.

Por lo que entendemos de la ilustración N° 3, en el caso de errores del período corriente, sólo debemos apresurarnos a corregirlos antes de que los estados financieros sean confeccionados.

Pero no es igual de simple cuando se trata de errores de períodos anteriores, en esos casos sí tenemos que prestar especial cuidado y atención a los mandatos de la Norma, veamos:

La entidad corregirá los errores materiales de períodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

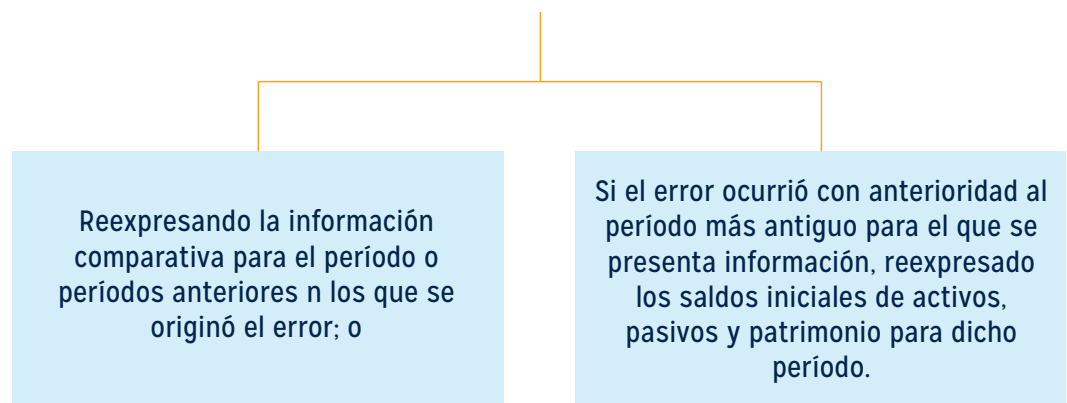


Ilustración 4. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A473). Elaboración propia.

Para comprender de qué habla la Norma cuando se refiere a la aplicación y reexpresión retroactiva, veamos cómo define estos dos términos.

“

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. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A465).

”

Como vemos, el tratamiento del error debe ser mediante una acción retroactiva, es decir, hacia atrás en el tiempo, pero no siempre es posible efectuarla, para estos casos también la NIC 8 tiene una solución prevista, la misma nos indica que puede ser impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

Las medidas a tomar en cada caso las podemos observar en la ilustración N° 5.

Cuando sea impracticable determinar **LOS EFECTOS** que se derivan, en **CADA PERÍODO ESPECÍFICO**, de un error sobre la información comparativa de uno o más períodos anteriores para los que se presente información, la entidad **REEXPRESARÁ LOS SALDOS INICIALES DE LOS ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO** para los períodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio período corriente).

Cuando sea impracticable determinar el **EFECTO ACUMULADO**, al principio del período corriente, de un error sobre **TODOS LOS PERÍODOS ANTERIORES**, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de **FORMA PROSPECTIVA**, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.

*Figura 5. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A473).
Elaboración propia.*



También debemos considerar otras observaciones que nos hace la Norma al respecto:

El efecto de la corrección de un **ERROR DE PERÍODOS ANTERIORES NO SE INCLUIRÁ EN EL RESULTADO DEL PERÍODO** en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a períodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los períodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, 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.

*Ilustración 6. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A473).
Elaboración propia.*

Al hablar de impracticable, la Norma explica que es una situación donde “la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.”

En ese sentido, también nos explica lo que vemos en la siguiente ilustración.

PARA UN PERÍODO ANTERIOR EN PARTICULAR, ES IMPRACTICABLE APLICAR UN CAMBIO EN UNA POLÍTICA CONTABLE RETROACTIVAMENTE O REALIZAR UNA REEX-PRESIÓN RETROACTIVA PARA CORREGIR UN ERROR SI:

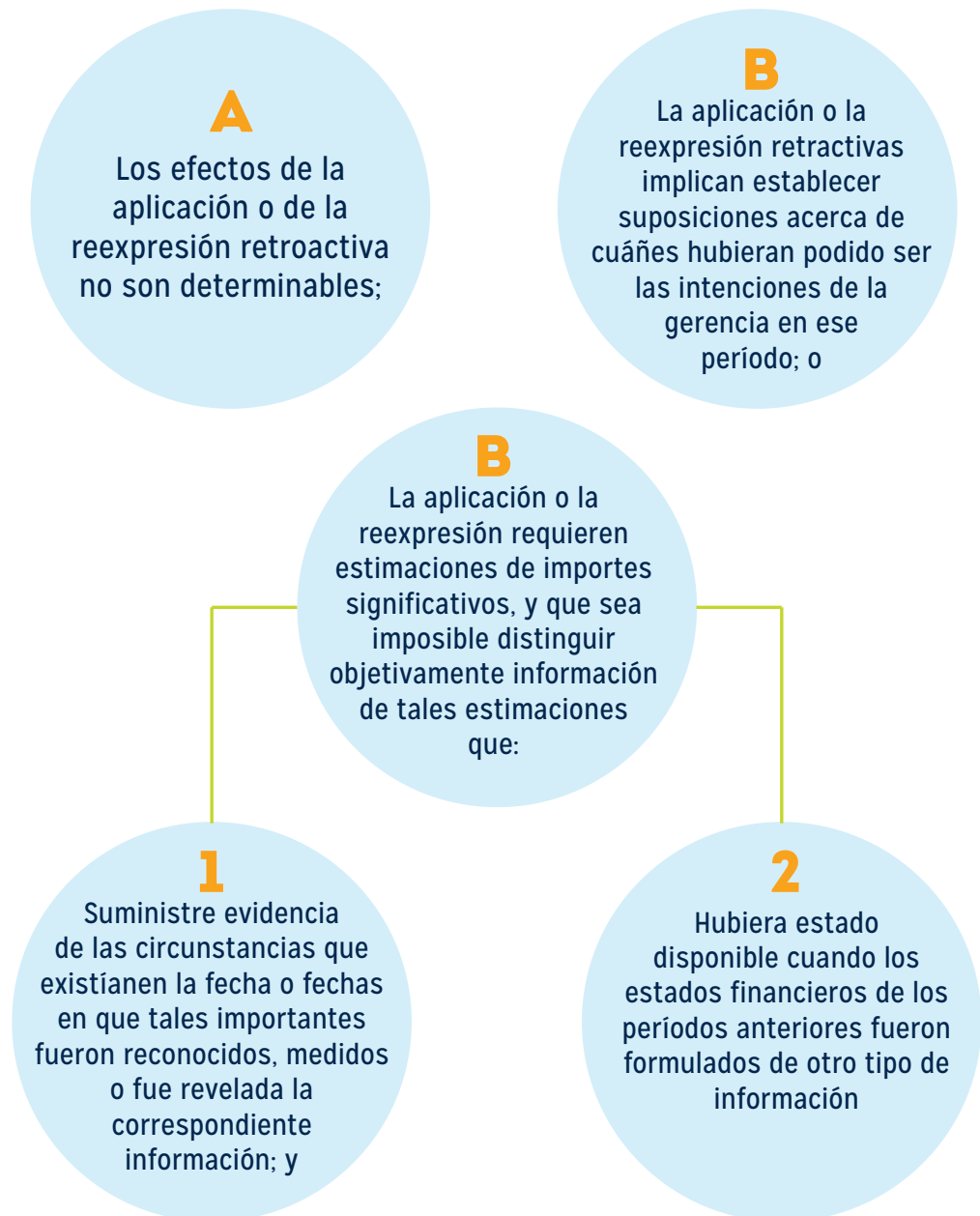


Figura 7. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A465). Elaboración propia.

REVELACIONES ASOCIADAS CON LA CORRECCIÓN DE ERRORES

A la hora de detectar y corregir un error, la empresa adquiere la obligación de informar esta situación. Al respecto el autor nos indica:

“

Una corrección de un error hará que una entidad esté en la obligación de revelar la causa que da origen a este, y, a su vez, de informar acerca de los montos a ajustar en los estados financieros de dicha entidad, correspondientes tanto para los períodos contables anteriores como al período contable actual. (Mesén Figueroa, 2007, pág. 53).

”

En este mismo tema, la NIC 8 detalla la información que se revelará en estas ocasiones:

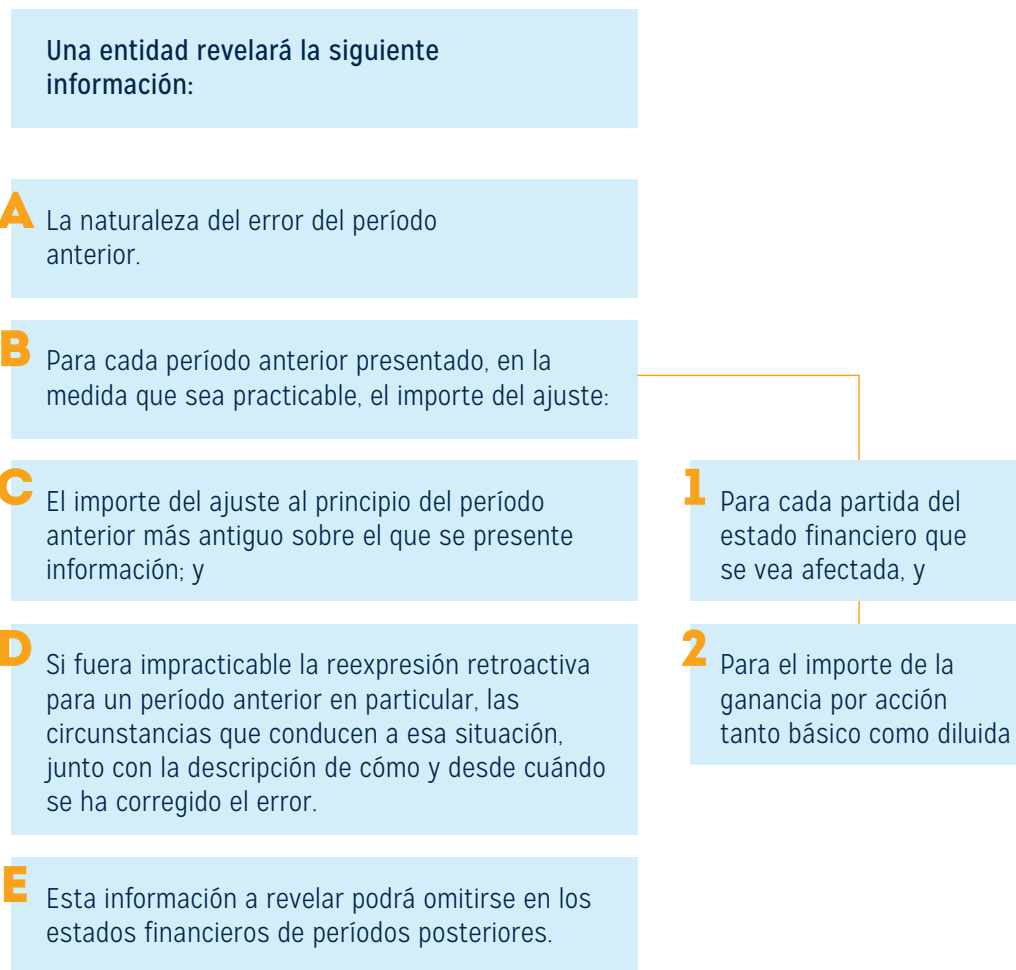


Ilustración 8. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A474). Elaboración propia.

ANÁLISIS DE LA NIC 8

Como hemos hablado en las presentes lecturas, la Normas Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores tiene como objetivo:

“

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.(Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A464).

”



La Norma tiene como alcance y 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.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A464)

Para comprender mejor este apartado, veamos lo que nos ejemplifican los documentos del IASB publicados para acompañar la Norma Internacional de Contabilidad 8, recordemos que esta guía acompaña a la NIC 8, pero no forma parte de la misma. Adicionalmente, finalizaremos la lectura con un ejemplo del autor (Mesén Figueroa, 2007).

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



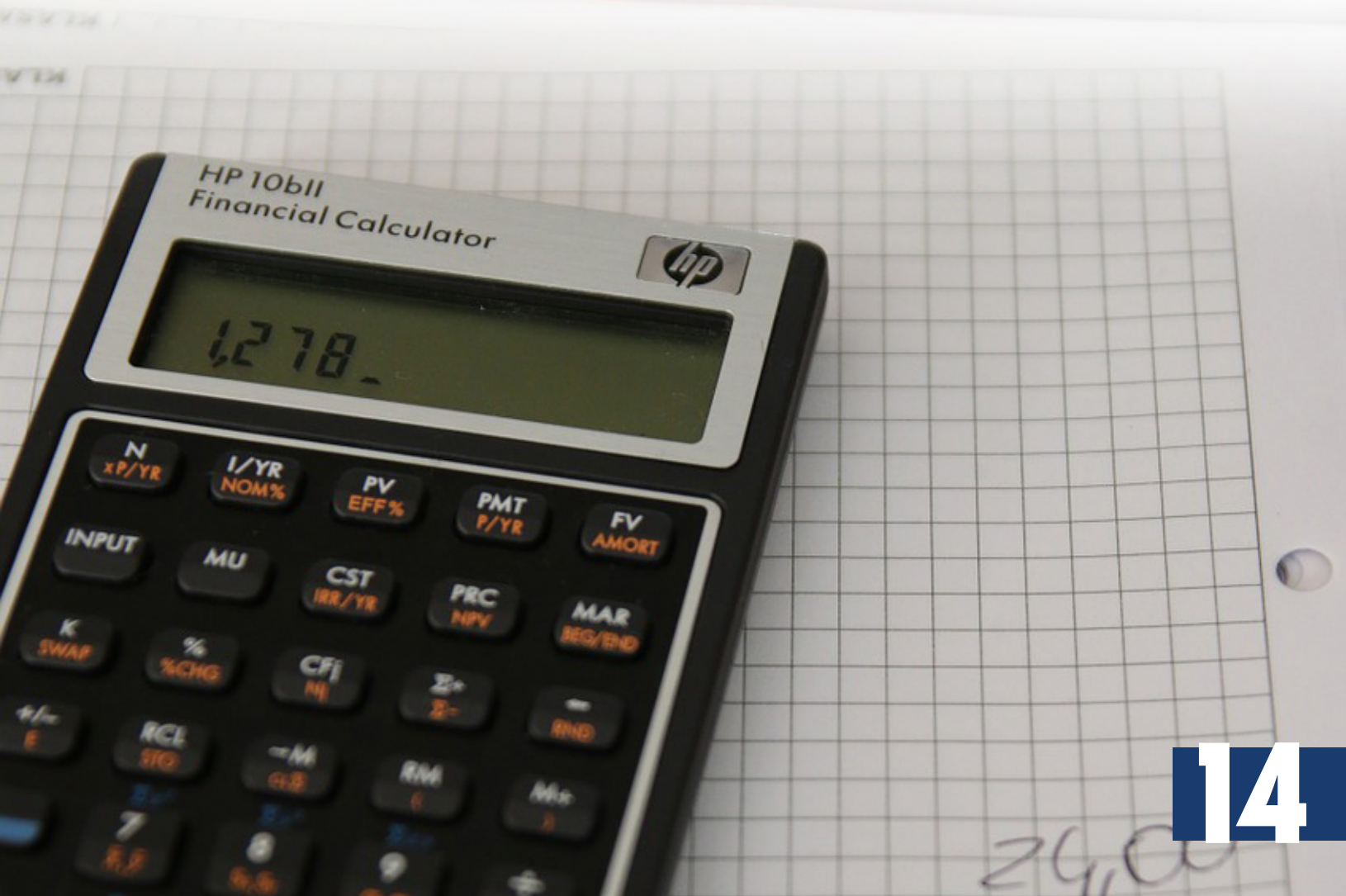
REEXPRESIÓN RETROACTIVA DE ERRORES

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.

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.

En 20X1, Beta presentó:

	<i>u.m.</i>
<i>Ventas</i>	<i>73.500</i>
<i>Costo de bienes vendidos</i>	<i>53.500</i>
<i>Resultado antes del impuesto a las ganancias</i>	<i>20.500</i>
<i>Impuesto a las ganancias</i>	<i>-6.000</i>
<i>Ganancia</i>	<i>14.000</i>



Las ganancias acumuladas de apertura de 20X1 eran 20.000 u.m. y las ganancias acumuladas de cierre eran 34.000 u.m.

La tasa de impuesto a las ganancias de Beta era el 30 por ciento para 20X2 y 20X1.

No tenía otros ingresos o gastos.

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

	<i>Reexpresado</i>	
	<i>20X2</i>	<i>20X1</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
<i>Ventas</i>	<i>104.000</i>	<i>73.500</i>
<i>Costo de bienes vendidos</i>	<i>-80.000</i>	<i>-60.000</i>
<i>Resultado antes del impuesto a las ganancias</i>	<i>24.000</i>	<i>13.500</i>
<i>Impuesto a las ganancias</i>	<i>-7.200</i>	<i>-4.050</i>
<i>Ganancia</i>	<i>16.800</i>	<i>9.450</i>



ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO DE BETA CO

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

EXTRACTOS DE LAS NOTAS

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
<i>(Incremento) en el costo de bienes vendidos</i>	- 6.500
<i>Disminución en el gasto del impuesto a las ganancias</i>	1.950
<i>(Disminución) en el resultado del periodo</i>	- 4.550
<i>(Disminución) en inventarios</i>	- 6.500
<i>Disminución en el impuesto a las ganancias a pagar</i>	1.950
<i>(Disminución) en el patrimonio</i>	- 4.550

Fuente del ejemplo: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, págs. B840-B843)



CASO EJEMPLO (MESÉN FIGUEROA, 2007)

El caso que nos presenta el autor consiste en que el 1º de enero del 2007, la Gerencia General de EL ÉXITO, S.A. se percató de que, durante el año 2004, el tesorero de la empresa, en colusión con el contador, sustrajeron la suma de US\$2.000.000 pertenecientes a la cartera de instrumentos financieros de corto plazo, propiedad de la entidad;

sin embargo, dados los manejos irregulares realizados por ambos funcionarios no fue posible sino hasta la fecha antes citada establecer la existencia del ilícito.

LUEGO DE EVALUAR LA SITUACIÓN ANTES DESCRITA, LA GERENCIA GENERAL DE EL ÉXITO, S.A. ESTABLECIÓ QUE, DEBIDO A LA IMPORTANCIA RELATIVA DEL MONTO DEFRAUDADO, LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS PERÍODOS CONTABLES ANTERIORES AL AÑO 2.007 NO REPRESENTAN CON CERTEZA LA POSICIÓN FINANCIERA, LOS RESULTADOS DE OPERACIÓN Y LOS FLUJOS DE EFECTIVO DE LA EMPRESA A ESAS FECHAS.

La solución presentada por el autor es la siguiente:

En este caso, la compañía se enfrenta al hallazgo de un error en sus estados financieros de años anteriores, derivado a la detención de un fraude realizado por varios funcionarios.

De acuerdo con lo establecido por la NIC 8, Políticas Contables, Cambios en Estimaciones y Errores, las correcciones de errores, afectan tanto el período actual con los períodos pasados, es decir, las correcciones de errores implican la aplicación de una reexpresión de carácter retroactivo; razón por la cual en este caso sí se debe corregir el monto correspondiente a los instrumentos financieros de corto plazo que le fueron sustraídos a la entidad.

01/01/07	Utilidades acumuladas	2.000.000
	Instrumentos financieros disponibles para la venta	2.000.000
	Registrado las pérdidas derivadas al fraude por medio del cual se sustrajeron US \$2.000.000 en instrumentos financieros propiedad de la empresa.	



La Metodología aplicada por el autor para la solución del caso es la siguiente:

La solución del presente caso implica el llevar a cabo los pasos que a continuación se detallan:

PASO 1:

En primer término, es preciso establecer el monto del error correspondiente a los períodos contables anteriores.

PASO 2:

Una vez determinado el monto del error, la entidad deberá corregir el monto de los instrumentos financieros de corto plazo por medio de un débito al saldo de la cuenta de utilidades acumuladas existentes al inicio del período contable 2007.

Fuente del ejemplo: (Mesén Figueroa, 2007, págs. 55,56,61)

BIBLIOGRAFÍA

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera* (Vol. A). Londres, Reino Unido: Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera* (Vol. B). Londres, Reino Unido: Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres, Reino Unido: Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Guajardo Cantú, G., & Andrade de Guajardo, N. E. (2008). *Contabilidad Financiera* (5° ed.). México, D.F.: McGraw-Hill Interamericana.

Horngrén, C. T., Harrison, W. T., & Robison, M. A. (1997). *Contabilidad* (2° ed.). (M. Gómez Escudero, Trad.) México: Prentice Hall Hispanoamericana, S.A.

IFRS Foundation. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.

Mesén Figueroa, V. (2007). *Aplicaciones prácticas de las NIIF*. San José, Costa Rica: Editorial Tecnológica de Costa Rica.

Meza Vargas, C. (2000). *Contabilidad, análisis de cuentas* (1°, 3° reimp. ed.). San José, Costa Rica: EUNED.

Piedra Herrera, F., Balboa La Chica, P. M., Déniz Mayor, J. J., & Suárez Falcón, H. (2009). *Contabilidad Financiera* (Vol. I). (F. M. García Tomé, Ed.) Madrid, España: Delta Publicaciones.

Romero López, Á. J. (2010). *Principios de Contabilidad* (4° ed.). México D.F., México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.



The logo for ILUMNO, featuring the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, resembling a stylized eye or a lens. The logo is positioned on the left side of the page, centered vertically, and is set against a solid orange rectangular background.

ILUMNO