

**Norma Internacional de Información Financiera nº 1****Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera**

*Esta versión incluye los cambios resultantes de las siguientes modificaciones emitidas en 2004: CINIIF 1 y 4; NIIF 6; Modificaciones a la NIC 19 Beneficios a los Empleados—Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes Multiempresariales e Información a Revelar; Modificación a la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición—Transición y Reconocimiento Inicial de los Activos y Pasivos Financieros. Esta versión incluye también una modificación emitida el 30 de junio de 2005.*

## ÍNDICE

	<i>párrafos</i>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>IN1–IN7</b>
<b>NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA N° 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA</b>	
<b>OBJETIVO</b>	<b>1</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>2–5</b>
<b>RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN</b>	<b>6–34B</b>
<b>Balance de apertura con arreglo a NIIF</b>	<b>6</b>
<b>Políticas contables</b>	<b>7–12</b>
<b>Exenciones de aplicar otras NIIF</b>	<b>13–25G</b>
Combinaciones de negocios	15
Valor razonable o revaluación como costo atribuido	16–19
Beneficios a los empleados	20–20A
Diferencias de conversión acumuladas	21–22
Instrumentos financieros compuestos	23
Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos	24–25
Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente	25A
Transacciones con pagos basados en acciones	25B–25C
Contratos de seguro	25D
Cambios en los pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y obligaciones similares incluidos en el coste de las propiedades, planta y equipo	25E
Arrendamientos	25F
Medición por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros	25G
<b>Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF</b>	<b>26–34B</b>
Baja de activos financieros y pasivos financieros	27–27A
Contabilidad de coberturas	28–30
Estimaciones	31–34
Activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuas	34A–34B
<b>PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR</b>	<b>35–46</b>
<b>Información comparativa</b>	<b>36–37</b>
Exención del requerimiento de reexpresar información comparativa de la NIC 39 y la NIIF 4	36A
Exención del requerimiento de presentar información comparativa requerida por la NIIF 6	36B
Exención del requerimiento de revelar información comparativa requerida por la NIIF 7	36C
Resúmenes históricos	37

<b>Explicación de la transición a las NIIF</b>	<b>38–46</b>
Conciliaciones	39–43
Designación de activos financieros o pasivos financieros	43A
Uso del valor razonable como costo atribuido	44
Información financiera intermedia	45–46
<b>Fecha de vigencia</b>	<b>47–47E</b>
<b>APÉNDICES</b>	
<b>A Definiciones de términos</b>	
<b>B Combinaciones de negocios</b>	
<b>C Modificaciones de otras NIIF</b>	
<b>APROBACIÓN DE LA NIIF 1 POR EL CONSEJO</b>	
<b>APROBACIÓN DE MODIFICACIONES DE LA NIIF 1 Y LA NIIF 6 POR EL CONSEJO</b>	
<b>FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES</b>	
<b>GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN</b>	

La Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF 1) está contenida en los párrafos 1 a 47E y en los Apéndices A a C. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. Los párrafos en **letra negrita** contienen los principios más importantes. Los términos definidos en el Apéndice A se han destacado en letra *cursiva* la primera vez que aparecen en la Norma. En el Glosario de las Normas Internacionales de Información Financiera se incluyen las definiciones de otros términos utilizados en esta Norma. La NIIF 1 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

## Introducción

### Razones para emitir esta NIIF

---

- IN1 Esta NIIF sustituye a la SIC-8 *Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización*. El Consejo ha desarrollado esta NIIF para responder a preocupaciones sobre:
- (a) Algunos aspectos de la exigencia que contenía la SIC-8 relativas a la adopción retroactiva completa, puesto que causaba costos que excedían a los posibles beneficios para los usuarios de los estados financieros. Además, aunque la SIC-8 no exigía adopción retroactiva en casos de imposibilidad práctica, no explicaba si la entidad que adoptase por primera vez las NIIF (el adoptante por primera vez) debía interpretar esta imposibilidad práctica como existencia de un gran obstáculo o si bastaba la aparición de un pequeño obstáculo, y tampoco especificaba ningún tratamiento alternativo para el caso de no poder realizar una aplicación retroactiva completa.
  - (b) La SIC-8 podría exigir que la entidad que adoptase por primera vez las NIIF aplicara dos versiones diferentes de una determinada Norma, en caso de que se hubiera emitido una nueva versión de la misma durante los periodos cubiertos por sus primeros estados financieros preparados según las NIC, siempre que la nueva versión prohibiera su aplicación retroactiva.
  - (c) La SIC-8 no establecía claramente si el adoptante por primera vez podía usar, de forma interesada, un criterio preventivo al aplicar de forma retroactiva las decisiones de reconocimiento y medición.
  - (d) Existían dudas sobre cómo interactuaba la SIC-8 con las disposiciones transitorias contenidas en las Normas individuales.

### Principales características de la NIIF

---

- IN2 Esta NIIF se aplica cuando la entidad adopta las NIIF por primera vez, mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.
- IN3 En general, esta NIIF exige que la entidad cumpla con cada una de las NIIF vigentes en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros elaborados según las NIIF. En particular, esta NIIF exige que la entidad, al preparar el balance que sirva como punto de partida para su contabilidad según las NIIF, haga lo siguiente:
- (a) reconozca todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;
  - (b) no reconozca partidas como activos o pasivos si las NIIF no permiten tal reconocimiento;
  - (c) reclasifique las partidas, que hubiere reconocido según los principios contables generalmente aceptados utilizados anteriormente (PCGA anteriores), como algún tipo de activo, pasivo o componente del patrimonio, en las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda, según las NIIF; y
  - (d) aplique las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

## NIIF 1

- IN4 Esta NIIF contempla exenciones limitadas para los anteriores requerimientos en áreas específicas, donde el costo de cumplir con ellos probablemente pudiera exceder a los beneficios a obtener por los usuarios de los estados financieros. La Norma también prohíbe la adopción retroactiva de las NIIF en algunas áreas, particularmente en aquellas donde tal aplicación retroactiva exigiría juicios de la gerencia acerca de condiciones pasadas, después de que el desenlace de una transacción sea ya conocido por la misma.
- IN5 La NIIF requiere presentar información que explique cómo ha afectado la transición desde los PCGA anteriores a las NIIF, a lo reportado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.
- IN6 Se exige que la entidad aplique esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF se refieren a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2004 ó posteriormente. Se aconseja la aplicación anticipada.

### **Cambios sobre requerimientos previos**

---

- IN7 Al igual que la SIC-8, la NIIF exige la aplicación retroactiva en la mayoría de las áreas. A diferencia de la SIC-8, la NIIF:
- (a) incluye ciertas exenciones para evitar costos que, probablemente, pudieran exceder a los beneficios para los usuarios de los estados financieros, así como un pequeño número de otras excepciones que se deben a razones prácticas;
  - (b) clarifica que la entidad ha de emplear la versión más reciente de las NIIF;
  - (c) clarifica cómo se relacionan las estimaciones que hace, la entidad que adopte por primera vez las NIIF, con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores;
  - (d) especifica que las disposiciones transitorias de otras NIIF no son aplicables al adoptante por primera vez;
  - (e) requiere la revelación de mayor información sobre la transición a las NIIF.

# Norma Internacional de Información Financiera nº 1

## **Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera**

### Objetivo

---

- 1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:
- (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten;
  - (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y
  - (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

### Alcance

---

- 2 Una entidad aplicará esta NIIF en:
- (a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y
  - (b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, y se refiera a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.
- 3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF si, por ejemplo, la misma:
- (a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
    - (i) según requerimientos nacionales que no son conformes en todos los aspectos con las NIIF;
    - (ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
    - (iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;
    - (iv) según requerimientos nacionales que no son conformes con las NIIF, pero utilizando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o
    - (v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las mismas magnitudes determinadas según las NIIF;

- (b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
  - (c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; o
  - (d) no ha presentado estados financieros en periodos anteriores.
- 4 Esta NIIF se aplicará cuando la entidad adopte por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, la entidad:
- (a) abandone la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
  - (b) haya presentado en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, si tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o
  - (c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.
- 5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:
- (a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidas en la NIC 8 *Prácticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y
  - (b) disposiciones transitorias específicas en otras NIIF.

## Reconocimiento y medición

---

### Balance de apertura con arreglo a NIIF

- 6 La entidad preparará un *balance de apertura con arreglo a NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

### Políticas contables

- 7 **La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a NIIF y a lo largo de todos los periodos que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Tales políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, salvo lo especificado en los párrafos 13 a 34.**
- 8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF, que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad puede adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.



**Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de la NIIF****Antecedentes**

La fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad A es el 31 de diciembre de 2005. La entidad decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 36). Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de actividades al 1 de enero de 2004 (o, de forma alternativa, el cierre de actividades al 31 de diciembre de 2003). La entidad A presentó estados financieros anuales, según sus *PCGA anteriores*, a 31 de diciembre de cada año, incluyendo el 31 de diciembre de 2004.

**Aplicación de los requerimientos**

La entidad A viene obligada a aplicar las NIIF que tengan vigencia para periodos que terminen el 31 de diciembre de 2005 al:

- (a) preparar su balance de apertura NIIF al 1 de enero de 2004; y
- (b) preparar y presentar su balance al 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), su estado de resultados, su estado de cambios en el patrimonio neto y su estado de flujo de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), así como el resto de la información a revelar (incluyendo información comparativa para 2004).

Si existe alguna NIIF que no es todavía obligatoria, pero admite su aplicación anticipada, se permite a la entidad A, sin que tenga obligación de hacerlo, que aplique tal NIIF en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

- 9 Las disposiciones transitorias contenidas en otras NIIF se aplican a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NIIF, pero no son de aplicación en la transición a las NIIF de *un adoptante por primera vez*, salvo lo especificado en los párrafos 25D, 34 A y 34B.
- 10 Salvo por lo que se describe en los párrafos 13 a 34, la entidad en su balance de apertura con arreglo a NIIF:
- (a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es requerido por las NIIF;
  - (b) no reconocerá como activos o pasivos partidas que las NIIF no reconozcan como tales;
  - (c) reclasificará los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto, reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activos, pasivos y patrimonio neto que corresponda según las NIIF; y
  - (d) aplicará las NIIF en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos.
- 11 Las políticas contables que la entidad use, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores en la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

- 12 Esta NIIF establece dos categorías de excepciones al principio general de que el balance de apertura con arreglo a NIIF de la entidad habrá de cumplir con todas y cada una de las NIIF:
- (a) en los párrafos 13 a 25G se contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF; y
  - (b) en los párrafos 26 a 34B se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

### **Exenciones de aplicar otras NIIF**

- 13 La entidad puede optar por el uso de una o más de las siguientes exenciones:
- (a) combinaciones de negocios (párrafo 15)
  - (b) *valor razonable* o valor revaluado como *costo atribuido* (párrafos 16 a 19);
  - (c) beneficios a empleados (párrafo 20);
  - (d) diferencias de conversión acumuladas (párrafos 21 y 22);
  - (e) instrumentos financieros compuestos (párrafo 23)
  - (f) activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos (párrafos 24 y 25).
  - (g) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo 25 A)
  - (h) transacciones con pagos basados en acciones (párrafos 25B y 25C);
  - (i) contratos de seguro (párrafo 25D);
  - (j) los pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo (párrafo 25E); y
  - (k) arrendamientos (párrafo 25 F); y
  - (l) la medición por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo 25 G).

La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

- 14 Algunas de las exenciones anteriores se refieren al valor razonable. La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* explica cómo determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos en una combinación de negocios. La entidad aplicará tales explicaciones al determinar los valores razonables según esta NIIF, salvo que otra NIIF contenga guías más específicas para la determinación de los valores razonables del activo o pasivo en cuestión. Tales valores razonables reflejarán las condiciones existentes en la fecha para la cual fueron determinados.

### **Combinaciones de negocios**

- 15 La entidad aplicará los requerimientos del Apéndice B a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF.

### **Valor razonable o revaluación como costo atribuido**

- 16 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo a su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en tal fecha.

- 17 Quien adopte por primera vez las NIIF podrá utilizar el importe del inmovilizado material revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como costo atribuido en la fecha de revalorización, siempre que aquélla fuera, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:
- (a) al valor razonable; o
  - (b) al costo o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.
- 18 Las opciones de los párrafos 16 y 17 podrán ser aplicadas también a:
- (a) las propiedades de inversión, si la entidad escoge el uso del modelo del costo en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*; y
  - (b) los activos intangibles que cumplan:
    - (i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 *Activos Intangibles* (incluyendo la medición fiable del costo original); y
    - (ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

La entidad no utilizará estas posibilidades de elección para la medición de otros activos o pasivos distintos de los mencionados.

- 19 La entidad que adopte por primera vez de las NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o todos sus activos y pasivos, midiéndolos por su valor razonable en una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial. En ese caso, podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el costo atribuido por las NIIF en la fecha en que se produjo tal medición.

### **Beneficios a los empleados**

- 20 Según la NIC 19 *Beneficios a Empleados*, la entidad puede elegir el uso del enfoque de la “banda de fluctuación”, según el cual se dejan algunas ganancias y pérdidas actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva de este enfoque exigiría que la entidad separara la porción reconocida y la porción por reconocer, de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la “banda de fluctuación” para tratar las ganancias y pérdidas actuariales posteriores. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.
- 20A Una entidad puede revelar los importes requeridos por el apartado (p) del párrafo 120A a medida que se determinen los mismos por cada periodo contable, en forma prospectiva desde la fecha de transición.

### **Diferencias de conversión acumuladas**

- 21 La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* exige que la entidad:
- (a) clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio neto; y

- (b) transfiera, cuando venda o disponga por otra vía de un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión relacionada con ella (incluyendo, si correspondiera, las ganancias y pérdidas de las coberturas relacionadas) al estado de resultados como parte de la ganancia o la pérdida derivada de la venta o disposición por otra vía.
- 22 No obstante, la entidad que adopte por primera vez de las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan a la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez hace uso de esta exención:
- (a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y
  - (b) la ganancia o pérdida por la venta o disposición por otra vía posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

### **Instrumentos financieros compuestos**

- 23 La NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* exige que la entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio neto. Una porción estará en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales devengados por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, el adoptante por primera vez no necesita separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

### **Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos**

- 24 Si una subsidiaria adopta las NIIF con posterioridad a su controladora, medirá los activos y pasivos, en sus estados financieros separados, eligiendo entre los dos siguientes tratamientos:
- (a) Los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, establecidos en la fecha de transición de la controladora a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados del procedimiento de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria.
  - (b) Los importes en libros exigidos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la subsidiaria. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra (a) anterior:
    - (i) Cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a mediciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF.
    - (ii) Cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la subsidiaria difieren de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la subsidiaria puede emplear el tratamiento por punto de referencia de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, mientras que el grupo puede usar el tratamiento alternativo permitido.

Una elección similar estará disponible para la asociada o negocio conjunto que se convierta en adoptante por primera vez las NIIF, en un momento posterior al que lo haya hecho la entidad que sobre ella tiene influencia significativa o control en conjunto con otros.

- 25 Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su subsidiaria (o asociada o negocio conjunto) medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la subsidiaria (o asociada, o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que la subsidiaria (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación de negocios en la que tal entidad adquirió a la subsidiaria. De forma similar, si una controladora adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, excepto por los ajustes de consolidación.

### **Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente**

- 25A La NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* permite que un activo financiero sea designado, en el momento de su reconocimiento inicial, como disponible para la venta o que un instrumento financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) sea designado como un activo financiero o un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados. A pesar de este requerimiento, se aplican excepciones en las siguientes circunstancias:

- (a) se permite que una entidad realice la designación como disponible para la venta en la fecha de transición a las NIIF.
- (b) *una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de septiembre de 2006*—se permite que tal entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumpla, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39.
- (c) *una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2006 pero antes del 1 de septiembre de 2006*—se permite que tal entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumpla, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39. Cuando la fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de septiembre de 2005, dichas designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros y pasivos financieros reconocidos entre la fecha de transición a las NIIF y el 1 de septiembre de 2005.
- (d) *una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual que comience antes del 1 de enero de 2006 y aplica los párrafos 11A, 48A, GA4B a GA4K, GA33A y GA33B, así como las modificaciones de 2005 a los párrafos 9, 12 y 13 de la NIC 39*—se permite que tal entidad designe, al comienzo de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF, como a valor razonable con cambios en resultados, a cualquier activo financiero o pasivo financiero que cumpla las condiciones para dicha designación en esa fecha, de acuerdo con los mencionados párrafos nuevos y

modificados a esa fecha. Cuando el primer periodo de información con arreglo a las NIIF de la entidad comience antes del 1 de septiembre de 2005, tales designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros o pasivos financieros reconocidos entre el comienzo de ese período y el 1 de septiembre de 2005. Si la entidad reexpresase la información comparativa según la NIC 39, reexpresará esta información para los activos financieros, pasivos financieros, grupos de activos financieros, de pasivos financieros o de ambos, que estuvieran designados al principio de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF. Esta reexpresión de información comparativa se hará sólo si las partidas o grupos de partidas designadas hubieran cumplido los criterios para dicha designación, establecidos en los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39, en la fecha de transición a las NIIF o, en el caso de haber sido adquiridos después de la fecha de transición, hubieran cumplido los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39 en la fecha de reconocimiento inicial.

- (e) *para una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un período anual que comience antes del 1 de septiembre de 2006*—no obstante lo establecido en el párrafo 91 de la NIC 39, para cualesquiera activos financieros y pasivos financieros que la entidad hubiera designado como a valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con los apartados c) o d) anteriores y que estuvieran previamente designados como partidas cubiertas en una relación de contabilidad de cobertura del valor razonable, se revocará la designación efectuada para esas relaciones al mismo tiempo que se designarán como a valor razonable con cambios en resultados.

### **Transacciones con pagos basados en acciones**

- 25B Se aconseja, pero no se obliga, a la entidad que adopta por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio que fueran concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002. También se recomienda, pero no se obliga, a dicha entidad aplicar la NIIF 2 a instrumentos de patrimonio que fueron concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002, cuyas condiciones para la consolidación se cumplieron antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si un adoptante por primera vez decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo sólo si la entidad ha informado públicamente del valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de medición, según se definió en la NIIF 2. Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a los que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo instrumentos de patrimonio concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002), el adoptante por primera vez revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si el adoptante por primera vez modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que la NIIF 2 no han sido aplicada, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005.
- 25C Se recomienda al adoptante por primera vez, pero no se le obliga, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos surgidos de pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha de transición a las NIIF. También se recomienda al adoptante por primera vez, pero no se obliga, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos que vencieran el 1 de enero de 2005. Para los pasivos a los que se aplica la NIIF 2, el adoptante por primera vez no está obligado a reexpresar información comparativa en la medida que la información esté relacionada con un periodo o una fecha que sea anterior al 7 de noviembre de 2002.

### **Contratos de seguro**

- 25D El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. La NIIF 4 prohíbe los cambios en políticas contables para los contratos de seguros, incluyendo los cambios hechos por el adoptante por primera vez.

### **Cambios en pasivos existentes por retiro de servicio, restauración y similares, incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo**

- 25E La CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de servicio, Restauración y Similares* requiere que los cambios específicos en un pasivo por retiro de servicio, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del costo del activo correspondiente; el importe amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta excepción:
- medirá el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37;
  - en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CINIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el costo del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha utilizando su mejor estimación de la tasa de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo intermedio; y
  - calculará la depreciación acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de depreciación adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.

### **Arrendamientos**

#### *CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento*

- 25F Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento*. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

### **Medición por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros**

- 25G Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 7 y 9, una entidad podrá aplicar los requerimientos de la última frase del párrafo GA 76 de la NIC 39, y el párrafo GA 76 A, de cualquiera de las siguientes formas:
- de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 25 de octubre de 2002; o
  - de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004.

## Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

- 26 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF relativos a:
- (a) la baja de activos financieros y pasivos financieros (párrafo 27);
  - (b) la contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30);
  - (c) las estimaciones (párrafos 31 a 34); y
  - (d) activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

### Baja de activos financieros y pasivos financieros

- 27 Excepto por lo permitido en el párrafo 27 A, el adoptante por primera vez aplicará los requisitos para la baja contable de la NIC 39, de forma prospectiva para las transacciones que tuvieron lugar a partir del 1 de enero de 2004. En otras palabras, si el adoptante por primera vez hubiera dado de baja activos financieros o pasivos financieros no derivados, siguiendo los PCGA anteriores, como consecuencia de una transacción que tuvo lugar con anterioridad al 1 de enero de 2004, no deberá reconocer tales activos y pasivos financieros según las NIIF (salvo que cumplan las condiciones para su reconocimiento como consecuencia de otra transacción o suceso posterior).
- 27A Sin perjuicio del párrafo 27, la entidad puede aplicar los requisitos de baja en cuentas contenidos en la NIC 39 retroactivamente, desde la fecha que la entidad elija, a condición de que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a los activos financieros y pasivos financieros dados de baja como consecuencia de transacciones pasadas fuera obtenida en la fecha de la contabilización inicial de dichas transacciones.

### Contabilidad de coberturas

- 28 En la fecha de transición a las NIIF, según exige la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, una entidad:
- (a) deberá medir todos los derivados por su valor razonable; y
  - (b) deberá eliminar todas las ganancias y pérdidas diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.
- 29 En su balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad deberá abstenerse de reflejar una relación de cobertura que no cumpla las condiciones para serlo según la NIC 39 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; o bien donde el elemento cubierto es una posición neta o donde se cubre el riesgo de interés en una inversión mantenida hasta el vencimiento). No obstante, si la entidad designó una posición neta como partida cubierta, según los PCGA anteriores, puede designar una partida individual dentro de tal posición neta como partida cubierta según las NIIF, siempre que no lo haga después de la fecha de transición a las NIIF.
- 30 Si, con anterioridad a la fecha de transición a las NIIF, la entidad hubiera designado una transacción como de cobertura pero la cobertura no satisface las condiciones para la contabilidad de coberturas de la NIC 39, la entidad aplicará los párrafos 91 y 101 de la NIC 39 (según la revisión de 2003) para dejar de aplicar la contabilidad de coberturas. Las transacciones registradas antes de la fecha de transición a las NIIF no serán designadas retroactivamente como coberturas.



## Estimaciones

- 31 **Las estimaciones realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de hacer los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que tales estimaciones fueron erróneas.**
- 32 Después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. Según el párrafo 31, la entidad tratará la recepción de tal información de la misma manera que los hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance*. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de transición de la entidad a las NIIF es el 1 de enero de 2004, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 2004, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA que se aplicaban el 31 de diciembre de 2003. La entidad no reflejará esta nueva información en su balance de apertura con arreglo a NIIF (salvo que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esta nueva información en su estado de resultados (o, si fuera apropiado, como otros cambios en el patrimonio neto) para el año finalizado el 31 de diciembre de 2004.
- 33 La entidad puede tener que realizar estimaciones según las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran obligatorias en tal fecha según los PCGA anteriores. Para lograr coherencia con la NIC 10, tales estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tipos de interés o tipos de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.
- 34 Los párrafos 31 a 33 se aplican al balance de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los periodos comparativos presentados en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

## Activos clasificados como mantenidos para su venta y operaciones discontinuadas

- 34A La NIIF 5 requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta y las operaciones que satisfagan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras la fecha de vigencia de dicha NIIF. La NIIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la NIIF a todos los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que satisfagan el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y operaciones que satisfagan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras cualquier fecha anterior a la fecha efectiva de las NIIF, siempre y cuando las mediciones y otra información precisa para aplicar la NIIF se hayan obtenido en la fecha en la que esos criterios fueran originalmente satisfechos.
- 34B La entidad con una fecha de transición a las NIIF anterior al 1 de enero de 2005 aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. La entidad con una fecha de transición a las NIIF a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

## Presentación e información a revelar

---

- 35 Esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación e información a revelar correspondientes a otras NIIF.

### Información comparativa

- 36 Para cumplir con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad incluirán, al menos, un año de información comparativa de acuerdo con las NIIF.

### Exención del requerimiento de reexpresar información comparativa de la NIC 39 y la NIIF 4

- 36A En los primeros estados financieros con arreglo a NIIF, la entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 debe presentar al menos un año de información comparativa, pero esta información comparativa no precisa satisfacer los requisitos de la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4. La entidad que elija presentar información comparativa que no sea acorde con las citadas NIC 32, NIC 39 o NIIF 4 en su primer año de transición, deberá:

- (a) Aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de sus PCGA previos en la información comparativa referente para los instrumentos financieros que estén dentro del alcance de la NIC 32 y la NIC 39, así como para los contratos de seguro que entren dentro del alcance de la NIIF 4.
- (b) Revelar este hecho junto con los criterios empleados para elaborar dicha información.
- (c) Revelar la naturaleza de los principales ajustes que harían que la información fuera acorde con la NIC 32, NIC 39 y NIIF 4. La entidad no necesita cuantificar tales ajustes. Sin embargo, la entidad tratará cualquier ajuste entre el balance referido a una fecha de presentación de un periodo comparativo (por ejemplo el balance que incluye información comparativa bajo los PCGA previos) y el balance al comienzo del primer periodo bajo NIIF (por ejemplo el primer periodo que incluye información que cumple con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4) como si se derivara de un cambio en las políticas contables, revelando las informaciones requeridas en los apartados (a) hasta (e), (f) e (i) del párrafo 28 de la NIC 8 Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Los apartados (f) e (i) del párrafo 28 se aplican sólo a importes presentados en el balance en fechas referidas a periodos comparativos.

En caso de que la entidad que elija presentar información comparativa que no cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4, las referencias a la “fecha de transición a las NIIF” significarán, en el caso de esas Normas, sólo el comienzo del primer periodo en el que la información se presente con NIIF. Estas entidades deberán cumplir con el párrafo 15(c) de la NIC 1, a fin de revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos contenidos en las NIIF sea insuficiente para permitir que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, así como de otros eventos y condiciones, sobre la situación financiera y el desempeño.

### **Exención del requerimiento de presentar información comparativa requerida por la NIIF 6**

- 36B Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 y elija adoptar la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* antes del 1 de enero de 2006, no necesita aplicar los requerimientos de la NIIF 6 a la información comparativa presentada en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

### **Exención del requerimiento de revelar informaciones comparativas en relación con la NIIF 7**

- 36C Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006, y haya elegido adoptar la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar* en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, no necesita presentar las informaciones comparativas requeridas por la NIIF 7 en dichos estados financieros.

### **Resúmenes históricos**

- 37 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para periodos anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no exige que tales resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y medición de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa según los PCGA anteriores, así como la información comparativa exigida por la NIC 1. En el caso de que los estados financieros contengan un resumen de datos históricos o información comparativa según PCGA anteriores, la entidad:
- (a) Identificará de forma destacada tal información como no preparada según las NIIF.
  - (b) Revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesita cuantificar tales ajustes.

### **Explicación de la transición a las NIIF**

- 38 **La entidad explicará cómo la transición, desde los PCGA anteriores a las NIIF, ha afectado a lo reportado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.**

### **Conciliaciones**

- 39 Para cumplir con el párrafo 38, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:
- (a) Conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas:
    - (i) la fecha de transición a las NIIF; y
    - (ii) el final del último periodo contenido en los estados financieros más recientes, que la entidad haya presentado utilizando los PCGA anteriores.
  - (b) Una conciliación de la ganancia o pérdida que haya presentado según los PCGA anteriores, para el periodo contable más alejado en el tiempo que esté contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su ganancia o pérdida según las NIIF para el mismo periodo.
  - (c) Si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su balance de apertura con arreglo a NIIF,

la información a revelar que habría sido requerida, según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, si la entidad hubiese reconocido tales pérdidas por deterioro del valor de los activos, o las reversiones correspondientes, en el periodo que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.

- 40 Las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39, se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en el estado de resultados. Si la entidad presentó un estado de flujo de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.
- 41 Si la entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada según los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39 distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables.
- 42 La NIC 8 no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF. Por tanto, los requisitos de información a revelar respecto a cambios en las políticas contables, que contiene la NIC 8, no son aplicables en los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF.
- 43 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

### **Designación de activos financieros o pasivos financieros**

- 43A Se permite que una entidad designe un activo o un pasivo financiero previamente reconocido, como un activo o un pasivo financiero a su valor razonable con cambios en resultados o como un activo financiero disponible para la venta, de acuerdo con el párrafo 25A. La entidad revelará el valor razonable de cualquier activo o pasivo financiero designado en cada categoría en la fecha de designación, así como su clasificación y el importe en libros incluido en los estados financieros previos.

### **Uso del valor razonable como costo atribuido**

- 44 Si, en su balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad utiliza el valor razonable como costo atribuido para un elemento de las propiedades, planta y equipo, para propiedades de inversión o para un activo intangible (véase los párrafos 16 y 18), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF revelarán, para cada partida que figure como línea separada dentro del balance de apertura con arreglo a NIIF:
- (a) el total acumulado de tales valores razonables; y
  - (b) el ajuste acumulado al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

### **Información financiera intermedia**

- 45 A fin de cumplir con el párrafo 38, si la entidad presenta un informe financiero intermedio, según la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, para una parte del periodo, cubierto por sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF, cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34:
- (a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el periodo intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá conciliaciones relativas a:

- (i) su patrimonio neto al final del periodo intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio neto con arreglo a las NIIF en tal fecha;
  - (ii) su pérdida o ganancia obtenida en ese periodo comparable (tanto el dato del año corriente como el del año acumulado hasta la fecha), utilizando los PCGA anteriores, con la pérdida o ganancia con arreglo a las NIIF para tal periodo.
- (b) Además de las conciliaciones exigidas por (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 39 (complementadas con los detalles exigidos por los párrafos 40 y 41), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.
- 46 La NIC 34 exige revelar ciertas informaciones mínimas, que están basadas en la hipótesis de que los usuarios de los informes intermedios también tienen acceso a los estados financieros anuales más recientes. Sin embargo, la NIC 34 también exige que la entidad revele información ‘acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativos para la comprensión del periodo intermedio actual’. Por tanto, si el adoptante por primera vez no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados según los PCGA anteriores, información significativa para la comprensión del periodo intermedio, lo hará dentro de la información financiera intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

## Fecha de vigencia

---

- 47 La entidad aplicará esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF se refieren a un periodo que comience antes de 1 de enero de 2004, y la entidad aplica esta NIIF en lugar de la SIC-8 *Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización*, revelará este hecho.
- 47A Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(j) y 25E para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de septiembre de 2004. Si una entidad aplica la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Obligaciones Similares* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47B Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(k) y 25F para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la CINIIF 4 *Determinación de Si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47C Una entidad aplicara las modificaciones en el párrafo 36B para los periodos anuales a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47D Una entidad aplicara las modificaciones en el párrafo 20A para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIC 19 *Beneficios a los Empleados—Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes Multiempresariales e Información a Revelar* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.

- 47E Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(l) y 25G para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición—*Transición y Reconocimiento Inicial de los Activos y Pasivos Financieros* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.

## Apéndice A

### Definiciones de términos

*Este Apéndice es parte integrante de la NIIF.*

<b>balance de apertura con arreglo a las NIIF</b>	El balance de la entidad (publicado o no) a la <b>fecha de transición a las NIIF</b> .
<b>costo atribuido</b>	Un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido.
<b>entidad que adopta por primera vez las NIIF (adoptante por primera vez)</b>	La entidad que presenta sus <b>primeros estados financieros con arreglo a las NIIF</b> .
<b>fecha de presentación</b>	El final del último periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.
<b>fecha de transición a las NIIF</b>	El comienzo del periodo más antiguo para el que la entidad presenta información comparativa completa según las NIIF, dentro de <b>sus primeros estados financieros presentados de conformidad con las NIIF</b> .
<b>Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)</b>	Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Comprenden: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Normas Internacionales de Información Financiera;</li> <li>(b) Normas Internacionales de Contabilidad; e</li> <li>(c) Interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (SIC) y adoptadas por el IASB.</li> </ul>
<b>PCGA anteriores</b>	Las bases de contabilización que el <b>adoptante por primera vez</b> utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.
<b>primer periodo de presentación con NIIF</b>	El periodo de presentación que termine en la <b>fecha de presentación</b> de la entidad que presente <b>sus primeros estados financieros con arreglo a NIIF</b> .
<b>primeros estados financieros con arreglo a las NIIF</b>	Los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las <b>Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)</b> , mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.
<b>valor razonable</b>	El importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

## Apéndice B

### Combinaciones de negocios

*Este Apéndice es parte integrante de la NIIF.*

- B1 Un adoptante por primera vez puede optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* a las combinaciones realizadas en el pasado (esto es, las combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición a las NIIF). No obstante, si el adoptante por primera vez reexpresa cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3, reexpresará también todas las combinaciones posteriores a la misma y también aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004). Por ejemplo, si la entidad que adopte por primera vez escoge la reexpresión de una combinación de negocios que ocurrió el 30 de junio de 2002, reexpresará todas las combinaciones que hayan tenido lugar entre el 30 de junio de 2002 y la fecha de transición a las NIIF y también aplicará la NIC 36 (según la revisión de 2004) y la NIC 38 (según la revisión de 2004) desde el 30 de junio de 2002.
- B1A La entidad no necesita aplicar la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (según la revisión de 2003) retroactivamente por causa de ajustes del valor razonable y de la plusvalía comprada surgida en combinaciones de negocios que tuvieron lugar antes de la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no aplica la NIC 21 retroactivamente a esos ajustes al valor razonable y a la plusvalía comprada, las tratará como activos y pasivos de la entidad, en lugar de cómo activos y pasivos de la adquirida. Consiguientemente, los ajustes a esa plusvalía comprada y al valor razonable o ya se han expresado en la moneda funcional de la entidad o son partidas no monetarias en moneda extranjera, que deberán presentarse utilizando la tasa de cambio aplicada según los PCGA previos.
- B1B La entidad puede aplicar la NIC 21 retroactivamente por los ajustes del valor razonable y de la plusvalía comprada surgidos:
- (a) en todas las combinaciones de negocios que tuvieron lugar antes de la fecha de transición a las NIIF; o
  - (b) en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya decidido reexpresar para cumplir con la NIIF 3, tal y como se permite en el párrafo B1.
- B2 Si la entidad que adopte por primera vez no aplica la NIC 22 retroactivamente a una combinación de negocios, se tendrán las siguientes consecuencias para esta combinación:
- (a) La entidad que adopte por primera vez las NIIF conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la entidad adquirente legal o como una adquisición inversa por parte de la entidad legalmente adquirida) que tenía en sus estados financieros elaborados con los PCGA anteriores.
  - (b) El adoptante por primera vez reconocerá todos sus activos y pasivos que, en la fecha de transición a las NIIF, hubieran sido adquiridos o asumidos en una combinación de negocios pasada, que sean diferentes de:
    - (i) algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo 27); y
    - (ii) los activos, incluyendo la plusvalía comprada y los pasivos que no fueron reconocidos en el balance consolidado del adquirente según los PCGA anteriores, y que tampoco cumplen las condiciones para su reconocimiento según las NIIF en el balance individual de la entidad adquirida [véanse los apartados (f) a (i) de este párrafo B2].



La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá cualquier cambio resultante ajustando las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto), a menos que tal cambio proceda del reconocimiento de un activo intangible que estaba previamente incluido en la plusvalía comprada [véase el punto (i) del apartado (g) de este párrafo B2].

- (c) El adoptante por primera vez excluirá de su balance de apertura todas las partidas, reconocidas según los PCGA anteriores, que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF. El adoptante por primera vez contabilizará los cambios resultantes como sigue:
  - (i) La entidad que adopte por primera vez pudo, en el pasado, haber clasificado una combinación de negocios como una adquisición, y pudo haber reconocido como activo intangible alguna partida que no cumpliera las condiciones para su reconocimiento como activo según la NIC 38 *Activos Intangibles*. Deberá reclasificar esta partida (y, si fuera el caso, los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes) como parte de la plusvalía comprada [salvo que hubiera deducido la plusvalía comprada, en función de PCGA anteriores, directamente del patrimonio neto; véase el punto (i) del apartado (g) y el apartado (i) de este párrafo B2].
  - (ii) La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá as todos los demás cambios resultantes en las ganancias retenidas.\*
- (d) Las NIIF exigen una medición posterior de algunos activos y pasivos utilizando un criterio diferente al costo original, tal como el valor razonable. El adoptante por primera vez medirá tales activos y pasivos, en el balance de apertura con arreglo a NIIF, utilizando esa base, incluso si las partidas fueron adquiridas o asumidas en una combinación de negocios anterior. Reconocerá cualquier cambio resultante en el importe en libros, ajustando las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto) en lugar de la plusvalía comprada.
- (e) Inmediatamente después de la combinación de negocios, el importe en libros, según los PCGA anteriores, de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en esa combinación de negocios será su costo atribuido según las NIIF en esa fecha. Si las NIIF exigen, en una fecha posterior, una medición basada en el costo de estos activos y pasivos, este costo atribuido será la base para la depreciación o amortización basadas en el costo, a partir de la fecha de la combinación de negocios.
- (f) Si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no fue objeto de reconocimiento según los PCGA anteriores, no tiene un costo atribuido nulo en el balance de apertura con arreglo a NIIF. En lugar de eso, la entidad adquirente lo reconocerá y medirá, en su balance consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el balance individual de la entidad adquirida. Como ilustración: si la adquirente no tiene, según sus PCGA anteriores, capitalizados los arrendamientos financieros adquiridos en una combinación de negocios anterior, procederá a capitalizarlos, en sus estados financieros consolidados, en la forma que la NIC 17

---

\* Tales cambios incluyen las reclasificaciones hacia o desde los activos intangibles, si la plusvalía comprada no se reconoció como activo según los PCGA anteriores. Esto sucede si, de acuerdo con los PCGA anteriores, la entidad (a) dedujo la plusvalía comprada directamente del patrimonio neto, o (b) no trató la combinación de negocios como una adquisición.

*Arrendamientos* hubiera obligado a hacerlo a la entidad adquirida en sus estados financieros separados con arreglo a las NIIF. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en la plusvalía comprada, pero de aplicar la NIC 22 hubiera sido reconocido por separado, tal activo o pasivo permanecerá como componente de la citada plusvalía comprada, salvo que las NIIF obligasen a reconocerlo en los estados financieros separados de la adquirida.

- (g) En el balance de apertura con arreglo a NIIF, el importe en libros de la plusvalía comprada será el importe en libros en la fecha de transición según los PCGA anteriores, tras realizar los tres ajustes siguientes:
- (i) Si fuera requerido por el punto (i) del apartado (c) de este párrafo B2, el adoptante por primera vez incrementará el importe en libros de la plusvalía comprada cuando proceda a reclasificar una partida que reconoció como activo intangible según los PCGA anteriores. De forma similar, si el apartado (f) del presente párrafo B2 exige al adoptante por primera vez el reconocimiento de un activo intangible que quedó incluido en la plusvalía comprada reconocida según los PCGA anteriores, procederá a reducir su importe en libros (y, si fuera el caso, a ajustar los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes).
  - (ii) Una contingencia que afectase al importe de la contrapartida de la compra, en una combinación de negocios anterior, puede haber quedado resuelta antes de la fecha de transición a las NIIF. Si se puede hacer una estimación fiable del ajuste contingente, y si el pago es probable, la entidad que adopte por primera vez ajustará el plusvalía comprada por ese importe. De forma similar, el adoptante por primera vez ajustará el importe en libros de la plusvalía comprada cuando un ajuste contingente previamente reconocido no pueda ya ser medido de forma fiable, o si su pago no resulte ya probable.
  - (iii) Con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor de la plusvalía comprada, la entidad que adopte por primera vez aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para comprobar, en la fecha de transición, si la plusvalía comprada ha sufrido deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste en las ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en el superávit de revaluación). La comprobación del deterioro se basará en las condiciones existentes a la fecha de transición a las NIIF.
- (h) No se practicará, en la fecha de transición a las NIIF, ningún otro ajuste en el importe en libros de la plusvalía comprada. A título de ejemplo, el adoptante por primera vez no reexpresará el importe en libros de la plusvalía comprada:
- (i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en curso adquirida en esa combinación de negocios (salvo que el activo intangible correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el balance individual de la entidad adquirida);
  - (ii) para ajustar la amortización de la plusvalía comprada realizada con anterioridad;
  - (iii) para revertir ajustes de la plusvalía comprada no permitidos en la NIC 22, pero practicados según los PCGA anteriores, que procedan de ajustes a los activos y pasivos entre la fecha de la combinación de negocios y la fecha de transición a las NIIF.

- (i) Si, de acuerdo con PCGA anteriores, la entidad que adopte por primera vez las NIIF reconoció la plusvalía comprada como una reducción del patrimonio neto:
    - (i) No reconocerá esta plusvalía comprada en su balance de apertura con arreglo a NIIF. Además, no transferirá esta plusvalía comprada al estado de resultados si vende o dispone por otra vía de la subsidiaria, o bien si ésta sufriera un deterioro del valor.
    - (ii) Los ajustes que se deriven de la resolución posterior de una contingencia, que afectase a la contrapartida de la compra, se reconocerán en las ganancias acumuladas.
  - (j) El adoptante por primera vez, siguiendo sus PCGA anteriores, pudo no haber consolidado una subsidiaria adquirida en una combinación de negocios anterior (por ejemplo porque la controladora no la considerase, según esos PCGA, como subsidiaria, o porque no preparaba estados financieros consolidados). La entidad que adopte por primera vez las NIIF ajustará el importe en libros de los activos y pasivos de la subsidiaria, para obtener los importes que las NIIF habrían exigido en el balance individual de la subsidiaria. El costo atribuido de la plusvalía comprada será igual a la diferencia, a la fecha de transición a las NIIF, entre:
    - (i) la participación de la controladora en tales importes en libros, una vez ajustados; y
    - (ii) el costo, en los estados financieros separados de la controladora, de su inversión en la subsidiaria.
  - (k) La medición del interés minoritario y de los impuestos diferidos se deriva de la medición de otros activos y pasivos. Por tanto, los ajustes descritos anteriormente para los activos y pasivos reconocidos afectan a los intereses minoritarios y a los impuestos diferidos.
- B3 La exención referida a las combinaciones de negocios anteriores, también será aplicable a las adquisiciones anteriores de inversiones en asociadas y participaciones en negocios conjuntos.

## **Apéndice C**

### **Modificaciones de otras NIIF**

*Las modificaciones contenidas en este Apéndice tienen vigencia para los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Si una entidad aplica esta NIIF para un periodo anterior, estas modificaciones tendrán también vigencia para el mismo.*

\* \* \* \* \*

*Las modificaciones contenidas en esta Apéndice cuando se emitió la Norma en 2003, se han incorporado a los pronunciamientos publicados en este volumen.*

## Aprobación de la NIIF 1 por el Consejo

---

La Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, fue aprobada para su emisión por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E. Jones	Vicepresidente
Mary E. Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T. Cope	
Robert Garnett	
Gilbert Gélard	
James J. Leisenring	
Warren McGregor	
Patricia L O'Malley	
Harry K. Schmid	
John T. Smith	
Geoffrey Whittington	
Tatsumi Yamada	

## **Aprobación de Modificaciones de la NIIF 1 y la NIIF 6 por el Consejo**

---

Estas Modificaciones a la Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* y la Norma Internacional de Información Financiera 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* fueron aprobadas para su emisión por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vicepresidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

## ÍNDICE

*párrafos*

**FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES  
NIIF 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS  
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN  
FINANCIERA**

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>FC1–FC3</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>FC4–FC6</b>
<b>CONCEPTOS BÁSICOS</b>	<b>FC7–FC15</b>
Información útil para los usuarios	FC7–FC8
Comparabilidad	FC9–FC10
Versión vigente de las NIIF	FC11–FC15
<b>BALANCE DE APERTURA CON ARREGLO A LAS NIIF</b>	<b>FC16–FC84</b>
<b>Reconocimiento</b>	<b>FC17–FC19</b>
<b>Baja en cuentas según los PCGA anteriores</b>	<b>FC20–FC23</b>
<b>Medición</b>	<b>FC24–FC29</b>
Costos y beneficios	FC26–FC29
<b>Exenciones relativas a otras NIIF</b>	<b>FC30–FC63</b>
Combinaciones de negocios	FC31–FC40
Valor razonable o revaluación como coste atribuido	FC41–FC47
Beneficios a los empleados	FC48–FC52
Diferencias de conversión acumuladas	FC53–FC55
Instrumentos financieros compuestos	FC56–FC58
Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos	FC59–FC63
Designación de instrumentos financieros previamente reconocidos	FC63A
Transacciones de pagos basados en acciones	FC63B
Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares incluidos en el coste de propiedad, planta y equipamiento	FC63C
Arrendamientos	FC63D
<b>Otras posibles exenciones rechazadas</b>	<b>FC64–FC73</b>
Derivados implícitos	FC65–FC66
Hiperinflación	FC67
Activos intangibles	FC68–FC71
Costos de transacción: instrumentos financieros	FC72–FC73
<b>Designación retroactiva</b>	<b>FC74–FC83</b>
Contabilidad de coberturas	FC75–FC80
Activos financieros disponibles para la venta	FC81–FC83
<b>Estimaciones</b>	<b>FC84</b>

**PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR**

**Información comparativa**

**Resúmenes históricos**

**Explicación de la transición a las NIIF**

**Información financiera intermedia**

**FC85–FC96**

**FC85–FC89A**

**FC90**

**FC91–FC95**

**FC96**



## Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIIF 1, pero no son parte integrante de la misma.*

### Introducción

---

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones, efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), para llegar a las conclusiones contenidas en la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente manera los distintos factores.
- FC2 La SIC-8 *Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de la Contabilización*, emitida en 1998, trató los problemas que aparecen cuando una entidad adopta por primera vez las NIC. En 2001, el Consejo dio comienzo a un proyecto para revisar la SIC-8. En julio de 2002, el Consejo publicó el Proyecto de Norma ED 1 *Aplicación por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, cuyo periodo para comentarios terminó el 31 de octubre de 2002. El Consejo recibió 83 cartas de comentarios sobre el ED 1.
- FC3 Este proyecto adquirió una relevancia adicional debido a la exigencia de que las sociedades cotizadas en la Unión Europea deben adoptar, en sus estados financieros consolidados, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir de 2005. Algunos otros países han anunciado que permitirán o exigirán a las entidades adoptar las NIIF en los próximos años. No obstante, la intención del Consejo al desarrollar la NIIF fue la de encontrar soluciones que fueran apropiadas para una entidad, en cualquier parte del mundo, con independencia de que la adopción tuviera lugar en 2005 o en otro momento.

### Alcance

---

- FC4 Esta NIIF se aplica a una entidad que presenta sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF (adoptante por primera vez). Algunos comentaristas sugirieron que la entidad no debería ser considerada como adoptante por primera vez si sus estados financieros previos contenían ya una declaración explícita de cumplimiento con las NIIF, a excepción de algunas diferencias específicas (y explícitas). Argumentaban que una declaración explícita de cumplimiento establece que la entidad contempla las NIIF como base de su contabilidad, incluso si no cumple con todas las exigencias de cada NIIF. Algunos consideraban este argumento como especialmente exigente en caso de una entidad que cumpliera con todas las exigencias de reconocimiento y medición de las NIIF, pero omitiendo algunas de informaciones de revelación obligatoria —por ejemplo, las informaciones segmentadas requeridas por la NIC 14 *Información Segmentada* o la declaración explícita de cumplimiento con las NIIF que exige la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.
- FC5 Para poner en práctica esta manera de discriminar entre entidades que cumplen con las NIIF, sería necesario establecer cuántas diferencias serían necesarias—y el grado de seriedad que deberían tener—para que se pudiera concluir que la entidad no había adoptado las NIIF previamente. En opinión del Consejo, esto llevaría a una delicada

situación de complejidad e incertidumbre. Además, no se debería considerar que la entidad había adoptado las NIIF en caso de que no diera toda la información a revelar exigida, puesto que tal proceder disminuiría la importancia de la información a revelar y menoscabaría los esfuerzos para promover el cumplimiento pleno con las NIIF. Por lo tanto, la NIIF contiene una prueba simple que proporciona una respuesta sin ambigüedad: la entidad ha adoptado las NIIF sí, y sólo sí, sus estados financieros contienen una declaración, que sea explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF (párrafo 3 de la NIIF).

- FC6 Si los estados financieros de la entidad en años anteriores contenían esta declaración, todas las discrepancias con las NIIF serán errores, hayan sido o no objeto de revelación. La entidad aplicará para corregirlas la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores*.

## Conceptos básicos

---

### Información útil para los usuarios

- FC7 Al desarrollar los requisitos de reconocimiento y medición para el balance de apertura con arreglo a NIIF de una entidad, el Consejo se guió por el objetivo de los estados financieros, según queda establecido en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. En el *Marco Conceptual* se establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera de la entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.
- FC8 El *Marco Conceptual* identifica cuatro características cualitativas que hacen útil, para los usuarios, la información contenida en los estados financieros. En resumen, la información debe ser:
- (a) Fácilmente comprensible por los usuarios.
  - (b) Relevante para las necesidades que los usuarios tienen respecto a la toma de decisiones.
  - (c) Fiable, en otras palabras los estados financieros deben:
    - (i) representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretenden representar o que puede esperarse razonablemente que representen;
    - (ii) representar las transacciones y demás sucesos de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal;
    - (iii) ser neutrales, es decir, libres de sesgo;
    - (iv) contemplar las incertidumbres que, inevitablemente, rodean a muchos de los eventos y circunstancias, mediante el ejercicio de la prudencia; y
    - (v) ser completos, dentro de los justos límites impuestos por la importancia relativa y el costo.
  - (d) Comparable con la información suministrada por la entidad en sus estados financieros a través del tiempo, y con la información suministrada en los estados financieros de otras entidades.

## Comparabilidad

- FC9 El párrafo previo pone énfasis en necesidad de comparabilidad. De forma ideal, el régimen de adopción por primera vez de las NIIF conseguiría la comparabilidad:
- (a) con la misma entidad en el tiempo;
  - (b) entre diferentes adoptantes por primera vez; y
  - (c) entre adoptantes por primera vez y entidades que ya están aplicando las NIIF.
- FC10 La SIC-8 daba prioridad al hecho de asegurar la comparabilidad entre el adoptante por primera vez y las entidades que ya aplicaban las NIC. Se basaba en el principio de que el adoptante por primera vez debía cumplir con las mismas Normas que la entidad que ya estuviese aplicando las NIC. Sin embargo, el Consejo decidió que era más importante conseguir la comparabilidad en el tiempo con los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, y entre diferentes entidades que adoptaran las NIIF por primera vez en una fecha determinada, mientras que consideró como objetivo secundario la comparabilidad entre los adoptantes por primera vez y las entidades que estén aplicando NIIF.

## Versión vigente de las NIIF

- FC11 Los párrafos 7 a 9 de la NIIF exigen que el adoptante por primera vez aplique la versión de las NIIF que esté vigente, sin tener en consideración otras versiones derogadas o modificadas. Con esto:
- (a) se realiza la comparabilidad, puesto que la información contenida en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF del adoptante se prepara de forma coherente en el tiempo;
  - (b) se suministra a los usuarios información comparativa preparada utilizando versiones posteriores de las NIIF, que el Consejo considera superiores a las versiones derogadas; y
  - (c) se evitan costos innecesarios.
- FC12 En general, las disposiciones transitorias de otras NIIF no son de aplicación por parte del adoptante por primera vez (párrafo 9 de la NIIF). Algunas de tales disposiciones transitorias exigen o permiten, a las entidades que ya están informando según NIIF, aplicar de forma prospectiva un nuevo requisito. Estas disposiciones reflejan el convencimiento de que uno de los dos factores siguientes, o los dos a la vez, están presentes en un caso particular:
- (a) La aplicación retroactiva puede ser difícil o implicar costos que exceden a los posibles beneficios. La NIIF permite la aplicación prospectiva en casos específicos donde esto pudiera ocurrir (párrafos FC30 a FC73).
  - (b) Existe un peligro de abuso si la aplicación retroactiva pudiera exigir juicios de la dirección acerca de condiciones pasadas, una vez que se conoce el desenlace de una transacción en particular. La NIIF prohíbe la aplicación retroactiva en algunas áreas donde esto pudiera ocurrir (párrafos FC74 a FC84).
- FC13 Algunos sugirieron tres razones adicionales para permitir o exigir la aplicación prospectiva en ciertos casos:
- (a) Para aliviar las consecuencias no previstas de una NIIF nueva, cuando un tercero utiliza los estados financieros para supervisar el cumplimiento de un contrato o acuerdo. Sin embargo, en opinión del Consejo, es cuestión de las partes de cada

acuerdo en particular determinar si queda aislado de los efectos que una futura NIIF y, en caso contrario, decidir la manera en que debe renegociarse para reaccionar ante los cambios en la presentación de la información que no se correspondan con cambios en las condiciones financieras subyacentes (párrafo 21 del *Prefacio a las Normas Internacionales de Información Financiera*).

- (b) Para dar al adoptante por primera vez las mismas opciones contables que a otra entidad que ya esté aplicando las NIIF. No obstante, permitir la aplicación prospectiva por parte de un adoptante por primera vez puede entrar en conflicto con el objetivo fundamental del Consejo de conseguir la comparabilidad en el tiempo con los primeros estados financieros NIIF de la entidad (párrafo FC10). Por tanto, el Consejo no adoptó la política general de dar, a los adoptantes por primera vez, las mismas opciones contables de aplicación prospectiva que las NIIF existentes otorgan a las entidades que ya están aplicando las NIIF. En los párrafos FC20 a FC23 se discutirá un caso específico, en concreto la baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.
- (c) Para evitar hacer complicadas distinciones entre cambios en las estimaciones y cambios en las bases de realización de estimaciones. No obstante, un adoptante por primera vez no necesita hacer esta distinción al preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF, puesto que esta NIIF no contiene exenciones basadas en tales premisas. Si la entidad fuera consciente de errores cometidos según los PCGA anteriores, la NIIF le exige informar sobre la corrección de tales errores (párrafo 41 de la NIIF).

FC14 Cuando emita una nueva NIIF, el Consejo considerará, caso por caso, si el adoptante por primera vez debe aplicar esa NIIF de forma retroactiva o prospectiva. El Consejo espera que la aplicación retroactiva será la apropiada en la mayoría de los casos, habida cuenta de que su objetivo fundamental es la comparabilidad en el tiempo con los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF del adoptante por primera vez. No obstante, si el Consejo concluyera que, en un caso particular, está justificada la aplicación prospectiva por parte del adoptante por primera vez, modificará la NIIF sobre adopción por primera vez de las NIIF. Como resultado de lo anterior, la NIIF 1 contendrá todas las disposiciones relativas a la adopción por primera vez, de manera que las otras NIIF no contendrán referencias a los adoptantes por primera vez (excepto, en los Fundamentos de las Conclusiones y en las modificaciones resultantes, cuando sea necesario).

FC15 Según las propuestas contenidas en el ED 1, el adoptante por primera vez podría haber elegido aplicar las NIIF como si siempre hubiera estado aplicándolas. Esta alternativa tenía la intención de ayudar a las entidades que no deseaban utilizar ninguna de las exenciones propuestas en el ED 1, porque ya habían confeccionado información según las NIIF, pero sin llegar a presentar estados financieros conforme a las mismas. Al permitir a una entidad escoger esta alternativa de utilizar la información que hubiera confeccionado según las NIIF, el ED 1 le habría exigido considerar versiones derogadas de las NIIF, siempre que las versiones más recientes exigieran aplicación prospectiva. No obstante, como se explica en los párrafos FC28 y FC29, el Consejo abandonó la opción contenida en el ED 1 de aplicar todas las NIIF o aplicar simultáneamente todas las excepciones. Puesto que con esto se eliminaba la razón para contemplar la alternativa comentada, el Consejo la eliminó en la versión final de la NIIF.

## Balance de apertura con arreglo a las NIIF

---

FC16 El balance de apertura con arreglo a las NIIF de una entidad es el punto de partida para su contabilidad según las NIIF. En los párrafos siguientes se explica cómo utilizó el Consejo el *Marco Conceptual* al desarrollar los requisitos de reconocimiento y medición para el balance de apertura con arreglo a las NIIF.

### Reconocimiento

FC17 El Consejo consideró una sugerencia recibida, según la cual en esta NIIF no se debería exigir al adoptante por primera vez investigar transacciones que hubieran ocurrido antes de comenzar un periodo de “rastreo” de, por ejemplo, tres a cinco años antes de la fecha de transición a las NIIF. Algunos argumentaron que esto sería una manera práctica, para el adoptante por primera vez, de suministrar un alto nivel de transparencia y comparabilidad, sin incurrir en el costo de investigar transacciones muy antiguas. Hicieron notar dos precedentes concretos de disposiciones transitorias que habían permitido a la entidad omitir algunos activos y pasivos en su balance:

- (a) Una versión previa de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* prohibía la reexpresión de transacciones de titulización, transferencia u otras que supongan baja en cuentas, que se hayan producido antes del comienzo del periodo contable en el que se aplique por primera vez.
- (b) Algunas normas contables nacionales, así como la NIC 17 *Contabilización de los Arrendamientos* (derogada en 1997 por la NIC 17 *Arrendamientos*) permitieron la aplicación prospectiva de la obligación de los arrendatarios de capitalizar los arrendamientos financieros. Según esta posibilidad, un arrendatario no estaría obligado a reconocer las obligaciones derivadas de los arrendamientos financieros, ni por tanto los activos arrendados correspondientes, que hubieran comenzado antes de una fecha específica.

FC18 Sin embargo, limitar el periodo de rastreo puede llevar a la omisión de activos o pasivos de importe significativo en el balance de apertura con arreglo a las NIIF de la entidad. Las omisiones importantes pueden menoscaba la comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad. Por tanto, el Consejo llegó a la conclusión que el balance de apertura con arreglo a las NIIF debía:

- (a) Incluir todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento fuera exigido por las NIIF, excepto:
  - (i) algunos activos financieros o pasivos financieros dados de baja según los PCGA anteriores, antes de la fecha de transición a las NIIF (párrafos FC20 a FC23); y
  - (ii) la plusvalía comprada y otros activos adquiridos, y pasivos asumidos, en una combinación de negocios pasada que no hubiera sido reconocida, en el balance de situación consolidado de la entidad adquirente, según los PCGA anteriores, y tampoco cumpliría las condiciones para ser reconocida en los estados financieros individuales de la entidad adquirida según las NIIF (párrafos FC31 a FC40).
- (b) No informar de partidas de activos o pasivos si no cumplen las condiciones para su reconocimiento según las NIIF.

FC19 Algunos instrumentos financieros pueden haber sido clasificados como patrimonio neto según los PCGA anteriores, pero ser pasivos financieros según la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. Algunos de los comentaristas del ED 1 exigieron un periodo transitorio dilatado que permitiera al emisor de tales instrumentos renegociar los contratos que contenían referencias a las razones de deuda a patrimonio. No obstante, aunque una nueva NIIF podría tener consecuencias imprevistas si un tercero utilizase los estados financieros para supervisar el cumplimiento de un contrato o acuerdo, tal posibilidad no justificaría, en opinión del Consejo, una aplicación exclusivamente prospectiva [párrafo FC13(a)].

## **Baja en cuentas según los PCGA anteriores**

FC20 Una entidad podría haber dado de baja en cuentas activos financieros o pasivos financieros, según los PCGA anteriores, que no cumplen las condiciones para ser eliminados según la NIC 39. El ED 1 propuso que el adoptante por primera vez debería reconocer tales activos y pasivos en su balance de apertura con arreglo a las NIIF. Algunos comentaristas del ED 1 pidieron al Consejo que permitiera o exigiera, al adoptante por primera vez, no reexpresar las transacciones pasadas que hubieran producido eliminaciones como las descritas, por las siguientes razones:

- (a) Reexpresar transacciones de baja en cuentas podría ser costoso, especialmente si la reexpresión implicase determinar, en una titulación compleja, el valor razonable de los activos y pasivos retenidos por causa de la administración o bien de otros componentes que se hubieran retenido. Además, podría ser difícil obtener información sobre activos financieros, poseídos por cesionarios, que no estuvieran bajo el control de los respectivos cedentes.
- (b) La reexpresión menoscaba la certeza legal que las partes esperan cuando han realizado transacciones basadas en las reglas contables vigentes en ese momento.
- (c) La NIC 39, antes de las mejoras propuestas en junio de 2002, no exige (o incluso no permite) a las entidades reexpresar transacciones pasadas que hayan implicado baja en cuentas. Sin una exención similar, los adoptantes por primera vez quedarían injustamente en desventaja.
- (d) La aplicación retroactiva podría producir una medición incoherente, puesto que las entidades necesitarían recrear la información sobre las transacciones pasadas, con el beneficio que supone la aplicación de forma retrospectiva.

FC21 El Consejo había considerado ya estos argumentos al desarrollar el ED 1. Las razones para hacer las propuestas contenidas en ese Proyecto de Norma eran las siguientes:

- (a) La omisión de activos o pasivos significativos iría en detrimento de la comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad de los estados financieros de la entidad. Muchas de las transacciones en cuestión son a largo plazo, y extenderán sus efectos por muchos años.
- (b) Tal exención podría ser incoherente con el Proyecto de Norma de mejoras a la NIC 39, emitido en junio de 2002.
- (c) El objetivo fundamental del Consejo es conseguir la comparabilidad en el tiempo con los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF que presente una entidad. La aplicación prospectiva por parte de un adoptante por primera vez podría causar conflictos con este objetivo fundamental, incluso si tal aplicación prospectiva estuviese permitida a las entidades que ya aplicaran las NIIF.

- (d) Aunque una nueva NIIF podría tener consecuencias imprevistas si un tercero usara los estados financieros para supervisar el cumplimiento de un contrato o acuerdo, esta posibilidad no justifica la aplicación prospectiva [párrafo FC13(a)].
- FC22 No obstante, al finalizar la NIIF, el Consejo llegó a la conclusión de que sería prematuro exigir un tratamiento diferente de la versión vigente de la NIC 39, antes de completar las mejoras propuestas a la NIC 39. De acuerdo con ello, la NIIF originalmente exigía el mismo tratamiento para la baja en cuentas de las transacciones que la actual versión de la NIC 39, antes de la entrada en vigor de la versión actual de la citada Norma, en concreto que se considerasen eliminados del balance todos los activos financieros y pasivos financieros dados de baja, según los anteriores PCGA, en los periodos contables cuyo comienzo fuera anterior al 1 de enero de 2001. El Consejo acordó que, cuando termine las mejoras a la NIC 39, podría modificar o suprimir esta exención.
- FC22A El Consejo reconsideró esta cuestión al completar la revisión de la NIC 39 en 2003. El Consejo decidió mantener las exigencias de transición según se estableció en la NIIF 1, por las razones dadas en el párrafo FC20. Sin embargo, el Consejo modificó la fecha desde la que la aplicación prospectiva se exige para las transacciones que tienen lugar a partir del 1 de enero de 2004, a fin de facilitar las dificultades prácticas asociadas a la reexpresión de transacciones que hubieran sido dadas de baja antes de esa fecha.
- FC22B El Consejo también precisó que los estados financieros que incluyeran activos financieros y pasivos financieros que, en otro caso, habrían sido omitidos según las disposiciones de la NIIF, serían más completos y por tanto más útiles a los usuarios de los estados financieros. El Consejo por tanto decidió permitir la aplicación retroactiva de los requerimientos de baja en cuentas. También decidió que la aplicación retrospectiva se limitaría a casos en los que la información necesaria para aplicar la NIIF a transacciones pasadas era obtenida en el momento del reconocimiento inicial de tales transacciones. Esta limitación evita el uso inaceptable de la retroactividad para conseguir determinados efectos para la entidad.
- FC23 El Consejo eliminó de la NIC 39 las modificaciones a la dicha Norma, hechas cuando la NIIF 1 fue aprobada, porque, para los adoptantes por primera vez, estas explicaciones estaban muy claras en los párrafos GI26–GI31 de la Guía de Implementación de la NIIF1. Estas fueron:
- (a) la aclaración de que la entidad está obligada a aplicar la NIC 39 a todos los derivados y otros intereses financieros retenidos tras la transacción de baja en cuentas, incluso cuando la citada transacción tuviera lugar antes de la fecha de vigencia de la NIC 39; y
  - (b) la confirmación de que no hay exenciones para las entidades de cometido específico que existieran antes de la fecha de transición a la NIIF.

## Medición

- FC24 El Consejo consideró si debía exigir al adoptante por primera vez que midiera todos los activos y pasivos al valor razonable en el balance de apertura con arreglo a las NIIF. Algunos argumentaron que esto podría dar una información más relevante que la mera agregación de costos incurridos en diferentes fechas, o de costos y valores razonables. No obstante, el Consejo llegó a la conclusión de que no era recomendable exigir la medición de todos los activos y pasivos al valor razonable, en la fecha de transición a las NIIF, dado que la entidad podía usar para algunas partidas, antes y después de esa fecha, una medición basada en el costo que cumpliera con las NIIF.

FC25 El Consejo decidió como principio general que el adoptante por primera vez debía medir todos los activos y pasivos reconocidos en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, utilizando las bases de medición requeridas por las NIIF correspondientes. Este proceder es necesario para conseguir que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad presentaran información comprensible, relevante, fiable y comparable.

### **Costos y beneficios**

FC26 En el *Marco Conceptual* se reconoce que la necesidad de equilibrio entre los beneficios de la información y el costo de suministrarla, puede representar una restricción a la hora de proporcionar una información que sea relevante y fiable. El Consejo consideró estas restricciones relacionadas con los costos y beneficios, y desarrolló exenciones muy concretas al principio general descrito en el párrafo FC25. En la SIC-8 no se incluyeron exenciones específicas de esta naturaleza, aunque contenía exenciones generales para:

- (a) No realizar ajustes retroactivos en el saldo de apertura de las ganancias retenidas cuando “el importe de los ajustes a practicar, relativos a periodos anteriores, no pueda ser razonablemente determinado”.
- (b) No suministrar información comparativa cuando fuera “impracticable” ofrecer esta información.

FC27 El Consejo espera que la mayoría de los adoptantes por primera vez planifiquen con tiempo su transición a las NIIF. De acuerdo con ello, al comparar costos y beneficios, el Consejo adoptó como referencia la de una entidad que planifica su transición con mucha antelación, y que recopila la mayoría de la información necesaria para su balance de apertura con arreglo a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF, o en otra fecha inmediatamente posterior a la misma.

FC28 En el ED 1 se proponía que el adoptante por primera vez debía asumir todas las exenciones contenidas en este Proyecto, o bien no aplicar ninguna. Sin embargo, algunos de los comentaristas estuvieron en desacuerdo con esta alternativa de todo o nada por las siguientes razones:

- (a) Muchas de las exenciones no son interdependientes, de forma que no hay ninguna razón conceptual para condicionar el uso de una exención a la utilización de las otras.
- (b) Aunque sea necesario, por razones pragmáticas, permitir algunas exenciones, se debe aconsejar a las entidades que utilicen las menos exenciones posibles.
- (c) Algunas de las exenciones propuestas en el ED 1 eran opciones explícitas, mientras que otras podían interpretarse como opciones implícitas, puesto que se basaban en el propio juicio de la entidad acerca de lo que podía suponer un costo o un esfuerzo desproporcionados. Sólo unas pocas exenciones eran realmente obligatorias.
- (d) A diferencia de otras excepciones a la aplicación retroactiva, la exigencia de aplicar la contabilidad de coberturas de forma prospectiva no pretendía ser una concesión pragmática, basada en razones de costo-beneficio. La aplicación retroactiva en un área que se basa en la designación explícita por parte de la gerencia podría no ser aceptable, incluso si la entidad aplicase todos los demás aspectos de las NIIF de forma retroactiva.



- FC29 El Consejo encontró convincentes estos argumentos y, al dar la forma final a la NIIF, agrupó las excepciones a la aplicación retroactiva en dos categorías:
- (a) Algunas excepciones que consisten en exenciones opcionales (párrafos FC30 a FC 63).
  - (b) Las otras excepciones que prohíben la aplicación retroactiva total de las NIIF a ciertos aspectos de baja en cuentas (párrafos FC20 a FC23), de contabilidad de coberturas (párrafos FC75 a FC80) y de estimaciones (párrafo FC84).

### **Exenciones relativas a otras NIIF**

- FC30 Según la NIIF, el adoptante por primera vez puede elegir el uso de exenciones en una o más de las siguientes áreas:
- (a) combinaciones de negocios (párrafos FC31 a FC40);
  - (b) valor razonable o valor revaluado como costo atribuido (párrafos FC41 a FC47);
  - (c) beneficios a empleados (párrafos FC48 a FC52);
  - (d) diferencias de conversión acumuladas (párrafos FC53 a FC55);
  - (e) instrumentos financieros compuestos (párrafos FC56 a FC58); y
  - (f) activos y pasivos de subsidiaria, asociadas y negocios conjuntos (párrafos FC59 a FC63).
  - (g) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo FC63A); y
  - (h) transacciones con pagos basados en acciones (párrafo 63B).

### **Combinaciones de negocios**

- FC31 En los párrafos siguientes se discuten varios aspectos de la contabilización de las combinaciones de negocios que la entidad hubiera reconocido según los PCGA anteriores, antes de la fecha de transición a las NIIF, concretamente:
- (a) Si debiera estar prohibida, permitida o exigida la reexpresión retroactiva de las combinaciones de negocios pasadas (párrafos FC32 a FC34).
  - (b) Si la entidad debiera reconocer los activos adquiridos y los pasivos asumidos, en una combinación de negocios pasada, en caso de que no los hubiese reconocido utilizando los PCGA anteriores (párrafo FC35).
  - (c) Si la entidad debiera reexpresar los importes asignados a los activos y pasivos de las entidades combinadas, en caso de los PCGA anteriores conservarán sin cambios los importes en libros previos a la combinación (párrafo FC36).
  - (d) Si la entidad debiera reexpresar la plusvalía comprada por los ajustes efectuados, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, en los importes en libros de los activos adquiridos y los pasivos asumidos en combinaciones de negocios pasadas (párrafos FC37 a FC40).
- FC32 La aplicación retroactiva de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, podría exigir que la entidad tuviera que recrear los datos que no capturó en la fecha de la combinación de negocios pasada, y para ello hacer estimaciones subjetivas acerca de las condiciones que se daban en tal fecha. Estos factores podrían reducir la relevancia y fiabilidad de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad. Por estas razones, el ED 1 había prohibido la reexpresión de las combinaciones de negocios pasadas

(salvo que la entidad utilizase la otra alternativa propuesta, discutida en el párrafo FC15, de aplicar las NIIF como si siempre las hubiese estado aplicando). Algunos comentaristas estuvieron de acuerdo, argumentando que la reexpresión de las combinaciones de negocios pasadas podría suponer el uso de una forma de retrospcción subjetiva y potencialmente selectiva, que menoscabaría la relevancia y la fiabilidad de los estados financieros.

- FC33 Sin embargo, otros comentaristas estuvieron en contra. Argumentaban que:
- (a) Los efectos de la contabilización de una combinación de negocios pueden perdurar por muchos años. Los PCGA anteriores podían diferir de forma significativa de las NIIF, y en algunos países no hay ninguna exigencia contable relativa a las combinaciones de negocios. Los saldos elaborados con PCGA anteriores podían no dar información útil para la toma de decisiones en tales países.
  - (b) La reexpresión es preferible y puede no implicar tanto costo o esfuerzo para las combinaciones de negocios más recientes.
- FC34 A la luz de estos comentarios, el Consejo llegó a la conclusión de que era preferible, desde el punto de vista conceptual, la reexpresión de las combinaciones de negocios pasadas, aunque por razones de costo-beneficio debería permitirse, sin hacerla obligatoria. El Consejo decidió poner algunos límites a esta elección, y puso de relieve que es más probable que la información necesaria esté disponible para las combinaciones de negocios más recientes. Por tanto, si el adoptante por primera vez opta por reexpresar una determinada combinación de negocios, la NIIF le exige que reexprese también todas las combinaciones posteriores a la misma (párrafo B1 del Apéndice B de la NIIF).
- FC35 Si una entidad, con los PCGA anteriores, no había reconocido un activo o pasivo en particular, en la fecha de la combinación de negocios, el ED proponía que su costo atribuido según las NIIF fuera cero. Como consecuencia, el balance de apertura de la entidad no incluiría tal activo o pasivo si las NIIF correspondientes permitían o exigían una medida de los mismos basada en el costo. Algunos comentaristas del ED 1 argumentaron que esto constituiría una desviación injustificada del principio de que el balance de apertura con arreglo a las NIIF debe incluir todos los activos y pasivos. El Consejo estuvo de acuerdo con esta conclusión. Por tanto, el apartado f del párrafo B2 del Apéndice B de la NIIF exige que la entidad adquirente reconozca tales activos y pasivos, y los mida utilizando los criterios que las NIIF hubieran exigido en el balance de la entidad adquirida.
- FC36 Siguiendo los PCGA anteriores, la entidad podría haber conservado, sin cambio alguno, los importes en libros de los activos y pasivos que las entidades combinadas tenían antes de la combinación. Algunos argumentaron que sería incoherente usar esos importes en libros como costo atribuido según las NIIF, dado que la NIIF no permite de importes en libros similares como costo atribuido para el caso de activos y pasivos que no hayan sido adquiridos en una combinación de negocios. No obstante, el Consejo no optó por identificar una forma específica de combinación de negocios pasada, ni tampoco una forma específica de contabilización de estas combinaciones pasada, para las cuales no fuera aceptable conservar las mediciones, basadas en el costo, que hubieran sido hechas según los PCGA anteriores.

- FC37 Aunque la NIIF trata los importes asignados, según los PCGA anteriores, a la plusvalía comprada a y otros activos adquiridos, o pasivos asumidos en una combinación de negocios pasada, como su costo atribuido según las NIIF en la fecha de la combinación de negocios pasada, la entidad necesita ajustar sus importes en libros, al objeto de confeccionar el balance de apertura de acuerdo a las NIIF, de la siguiente manera:
- (a) Activos y pasivos medidos según las NIIF al valor razonable u otras formas del valor corriente: se vuelve a medir el valor razonable o el valor corriente que se hubiera utilizado.
  - (b) Activos (diferentes de la plusvalía comprada) y pasivos para los cuales las NIIF aplican una medición basada en el costo: se ajusta la depreciación o amortización acumulada, si no cumple con las NIIF, desde la fecha de la combinación de negocios. La depreciación se basará en el costo atribuido, que es el importe en libros, según los PCGA anteriores, en el momento inmediatamente posterior a la combinación.
  - (c) Activos (diferentes de la plusvalía comprada) y pasivos no reconocidos según los PCGA anteriores: se miden utilizando los criterios que hubieran exigido las NIIF en el balance individual de la entidad adquirida.
  - (d) Partidas que no cumplen las condiciones para reconocerlas como activos y pasivos según las NIIF: se eliminan del balance de apertura con arreglo a las NIIF.

- FC38 El Consejo consideró si el adoptante por primera vez debiera reconocer los ajustes resultantes reexpresando el importe de la plusvalía comprada. Debido a la estrecha relación entre los activos intangibles y la plusvalía comprada, el Consejo decidió que el adoptante por primera vez debía reexpresar la plusvalía comprada cuando:
- (a) se eliminara una partida que hubiera sido reconocida, según los PCGA anteriores, como un activo intangible, pero no cumplierse las condiciones para su reconocimiento por separado según las NIIF; o
  - (b) se reconociera un activo intangible que hubiera estado incluido dentro de la plusvalía comprada según los PCGA anteriores.

Por lo tanto, para evitar costos que pudiesen exceder a los posibles beneficios esperados por los usuarios, la NIIF prohíbe la reexpresión de la plusvalía comprada contra la mayoría de los otros ajustes reflejados en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, salvo que el adoptante por primera vez elija aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 (apartado g) del párrafo B2 de la NIIF).

- FC39 Con el fin de minimizar la posibilidad de computar dos veces una misma partida que fue incluida dentro de la plusvalía comprada, según los PCGA anteriores, pero que se incluye según las NIIF dentro del importe medido de otro activo o como deducción de un pasivo, la NIIF exige a la entidad que realice la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía comprada reconocida en su balance de apertura con arreglo a las NIIF [apartado (g)(iii) del párrafo B2 de la NIIF]. Esto no previene el reconocimiento implícito de plusvalía surgida después de la fecha de la combinación de negocios. Sin embargo, el Consejo llegó a la conclusión de que cualquier intento para excluir esta plusvalía generada internamente sería costoso y llevaría a resultados arbitrarios.
- FC40 Algunos de los comentaristas del ED 1 sugirieron que la realización de una comprobación formal del deterioro debía ser obligatoria sólo si hubiera posibilidad de un doble cómputo – es decir, cuando los activos no reconocidos, relacionados con una combinación de negocios pasada, fueran objeto de reconocimiento en el balance de apertura con arreglo a las NIIF (o bien, cuando estuviera presente algún indicador del

deterioro). Sin embargo, el Consejo decidió que el adoptante por primera vez debía llevar a cabo la comprobación formal del deterioro de toda la plusvalía comprada, que estuviese reconocida en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, en la medida que los PCGA anteriores no le hubieran exigido una prueba comparable.

### **Valor razonable o revaluación como costo atribuido**

- FC41 Algunas mediciones de las NIIF se basan en una acumulación de costos pasados u otros datos relativos a transacciones. Si la entidad no ha recopilado previamente la información necesaria, recopilarla o estimarla de forma retrospectiva podría ser costoso. Con el fin de evitar los costos excesivos, el ED 1 propuso que la entidad pudiera utilizar el valor razonable de una partida de propiedades, planta y equipo, en la fecha de transición a las NIIF, como su costo atribuido en tal fecha, siempre que la determinación de una medida basada en el costo según NIIF implicara un costo o un esfuerzo desproporcionados.
- FC42 En la redacción final de la NIIF, el Consejo puso de relieve que los datos del costo atribuido podían ser menos relevantes para los usuarios, y menos fiables, que los datos corrientes sobre el valor razonable. Es más, el Consejo llegó a la conclusión de que equilibrar costos y beneficios era una responsabilidad del Consejo cuando estableciera requerimientos contables, más que de las entidades cuando los aplicasen. Por tanto, la NIIF permite a la entidad utilizar el valor razonable como costo atribuido en algunos casos, sin necesidad de demostrar que se quiere evitar un costo o un esfuerzo desproporcionados.
- FC43 Algunos expresaron preocupación porque el uso del valor razonable podría llevar a una falta de comparabilidad. Sin embargo, el costo es por lo general equivalente al valor razonable en la fecha de adquisición. Por tanto, el uso del valor razonable como costo atribuido de un activo significa que la entidad reportará el mismo dato que si hubiese adquirido tal activo, en la fecha de transición a las NIIF, con su mismo potencial de servicio sin consumir. Si se produce falta de comparabilidad, esta surgirá por la agregación de costos en los que incurrió en diferentes momentos, más que por hecho de usar en casos concretos el valor razonable como costo atribuido de algunos activos. El Consejo entendió que el uso de este procedimiento estaba justificado para resolver únicamente el problema de la introducción de las NIIF, de una forma que fuera efectiva en términos de costos, pero que no perjudicara la transparencia.
- FC44 La NIIF restringe el uso del valor razonable, como costo atribuido, a los activos en los que es probable que la reconstrucción del costo puede ser particularmente onerosa y este dato aporte una limitada utilidad a los usuarios: propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión (si la entidad elige usar el método del costo de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*) y activos intangibles que cumplan ciertos criterios restrictivos (párrafos 16 y 18 de la NIIF).
- FC45 Según el tratamiento alternativo permitido en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, si una entidad revalúa un activo debe reevaluar también todos los activos de la misma clase. Esta restricción evita la revaluación selectiva que alcance únicamente a los activos cuya revaluación pueda llevar a un determinado resultado. Algunos comentaristas sugirieron una restricción similar en el uso del valor razonable como costo atribuido. No obstante, la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* exige una comprobación del deterioro si hay algún indicio de que el valor activo está deteriorado. Por tanto, si la entidad utiliza el valor razonable como costo atribuido, para activos cuyo valor razonable está por encima del costo, no puede ignorar los indicios de que el importe recuperable de otros activos puede haber caído por debajo de su importe en libros. Por tanto, la NIIF no requiere que la decisión de usar el valor razonable como costo atribuido se extienda obligatoriamente a una clase completa de activos.

- FC46 Algunas revaluaciones efectuadas según PCGA anteriores pueden ser más relevantes para los usuarios que el costo original. Si fuera así, no sería razonable exigir una reconstrucción del costo, para cumplir con las NIIF, que fuera cara y consumiera mucho tiempo. En consecuencia, la NIIF permite que la entidad utilice como costo atribuido importes determinados utilizando PCGA anteriores, en los siguientes casos:
- (a) Si la entidad ha revaluado uno de los activos descritos en el párrafo FC44, utilizando sus PCGA anteriores, siempre que la revaluación cumpliera ciertos criterios específicos (párrafos 17 y 18 de la NIIF).
  - (b) Si la entidad estableció un costo atribuido, según los PCGA anteriores, para algunos o todos los activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable en una fecha concreta, por causa de un suceso tal como una privatización o una oferta pública de venta (párrafo 19 de la NIIF).
- FC47 El párrafo 17 de la NIIF hace referencia a revaluaciones que son genéricamente comparables al valor razonable, o bien reflejan un índice aplicado al costo que es genéricamente comparable al costo determinado según las NIIF. No siempre quedará claro si la revaluación previa quiso reflejar el valor razonable o difirió significativamente del mismo. La flexibilidad en esta área permite una solución, efectiva en términos de costo, para el exclusivo problema de la transición a las NIIF. Además permite al adoptante por primera vez establecer un costo atribuido utilizando una medida que está disponible ya, y constituye un punto de partida para la medición basada en el costo.

### **Beneficios a los empleados**

- FC48 En caso de que la entidad escogiese la utilización del enfoque de la “banda de fluctuación”, en la NIC 19 *Beneficios a Empleados*, la aplicación retroactiva plena de la NIC 19 exigiría que la entidad determinase las ganancias y pérdidas actuariales para cada año, desde el comienzo del plan, a fin de determinar el montante de las ganancias o pérdidas netas no reconocidas, acumuladas en la fecha de transición a las NIIF. El Consejo llegó a la conclusión de que esto no beneficiaría a los usuarios y, además, sería costoso. Por tanto, la NIIF permite al adoptante por primera vez reconocer todas las ganancias o pérdidas actuariales hasta la fecha de transición a las NIIF, incluso si su política contable, en relación a la NIC 19, implica dejar sin reconocer más tarde algunas pérdidas o ganancias actuariales (párrafo 20 de la NIIF).
- FC49 La revisión de la NIC 19, realizada en 1998, incrementó los pasivos por beneficios a empleados de algunas entidades. La NIC 19 permitió a estas entidades amortizar el incremento en un máximo de cinco años. Algunos comentaristas sugirieron un tratamiento transitorio similar para los adoptantes por primera vez. No obstante, el Consejo no tiene la política general de eximir de las exigencias de las nuevas NIIF a las transacciones ocurridas antes de una fecha específica (párrafo 21 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*). Por tanto, el Consejo no incluyó una disposición transitoria similar para los adoptantes por primera vez.
- FC50 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad pueden reflejar mediciones de los pasivos por pensiones en tres fechas: la fecha de presentación, el final del año que sirva de comparación y la fecha de transición a las NIIF. Algunos comentaristas sugirieron que la obtención de tres valoraciones actuariales para un único conjunto de estados financieros podría ser costoso. Por tanto, propusieron que el Consejo debería permitir a la entidad utilizar una única valoración actuarial, basada, por ejemplo, en suposiciones válidas a la fecha de presentación, donde los costos del servicio y los costos por intereses se calcularan, para cada uno de los periodos presentados, a partir de estas suposiciones.

- FC51 Sin embargo, el Consejo llegó a la conclusión de que una exención general del principio de medición en cada fecha podría entrar en conflicto con el objetivo de suministrar información a los usuarios que fuera comprensible, relevante, fiable y comparable. Si la entidad obtiene una valoración actuarial completa en una o dos de las citadas fechas, y traslada esas valoraciones hacia delante o hacia atrás, a las otras fechas, cualquier traslado al futuro o al pasado necesitaría reflejar las transacciones significativas y otros sucesos importantes (donde se incluirían los cambios en los precios de mercado y en las tasas de interés) ocurridos entre tales fechas (párrafo 57 de la NIC 19).
- FC52 Algunos comentaristas sugirieron que el Consejo debía eximir, al adoptante por primera vez, de la exigencia de identificar y amortizar, en la fecha de transición a las NIIF, la porción no irrevocable del costo de servicio pasado. Sin embargo, este requisito es menos oneroso que la aplicación retroactiva de la banda de fluctuación para las ganancias y pérdidas actuariales, puesto que no exige la recreación de los datos desde el comienzo del plan. El Consejo llegó a la conclusión de que no estaba justificada ninguna exención respecto al costo de servicio pasado.

### **Diferencias de conversión acumuladas**

- FC53 La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* exige que la entidad clasifique las diferencias de conversión acumuladas (DCA), relativas a la inversión neta en un negocio en el extranjero, como un componente separado en el patrimonio neto. La entidad transferirá, con posterioridad, las DCA al estado de resultados cuando se desapropie del negocio en el extranjero. Las propuestas del ED 1 habrían permitido al adoptante por primera vez utilizar las DCA, obtenidas utilizando PCGA anteriores, como costo atribuido según las NIIF, siempre que la reconstrucción del valor de las mismas implicase un costo o un esfuerzo desproporcionados.
- FC54 Algunos comentaristas del ED 1 argumentaron que sería más transparente y comparable eximir a la entidad del requisito de identificar las DCA en la fecha de transición a las NIIF, por las siguientes razones:
- (a) La entidad podría conocer las DCA agregadas, pero no el importe correspondiente a cada subsidiaria. Si fuera así, no sería posible transferir este importe al estado de resultados al vender o disponer por otra vía de cada una de ellas. Esto podría invalidar el objetivo de identificar las DCA como un componente separado del patrimonio neto.
  - (b) El importe de las DCA según los PCGA anteriores podría no ser apropiado, en la medida en que pudiese estar afectado por ajustes, realizados en el proceso de transición a las NIIF, a los activos y pasivos de los negocios en el extranjero.
- FC55 El Consejo encontró convincentes tales argumentos. Por tanto, el adoptante por primera vez no necesita identificar las DCA en la fecha de transición a las NIIF (párrafos 21 y 22 de la NIIF). El adoptante por primera vez no necesita, al optar por esta exención, demostrar que la identificación de las DCA podría implicar un costo o un esfuerzo desproporcionados.

### **Instrumentos financieros compuestos**

- FC56 La NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, exigen que la entidad descomponga un instrumento financiero compuesto en sus componentes separados de pasivo y patrimonio. Incluso en el caso de que el componente de pasivo no estuviera ya en circulación, la aplicación retroactiva de la NIC 32 podría implicar separar dos porciones del patrimonio neto. La primera porción estará en las ganancias retenidas, y

representará el interés acumulado o devengado en el tiempo por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto del instrumento.

- FC57 Algunos comentaristas del ED 1 argumentaron que la separación de esas dos porciones podría ser costosa, siempre que el componente de pasivo del instrumento compuesto no se encontrara en circulación en la fecha de transición a las NIIF. El Consejo estuvo de acuerdo con estos comentarios. Por tanto, si el componente de pasivo no está en circulación en la fecha de transición a las NIIF, el adoptante por primera vez no necesita separar el interés acumulado, que corresponda al componente de pasivo, del componente de neto patrimonial (párrafo 23 de la NIIF).
- FC58 Algunos comentaristas exigieron una exención para los componentes de pasivo que todavía estuvieran en circulación en la fecha de transición a las NIIF. Una posible solución sería usar el valor razonable de tales componentes a la fecha de transición a las NIIF como costo atribuido. Sin embargo, puesto que la NIIF no contiene ninguna exención para los pasivos financieros, el Consejo llegó a la conclusión de que podría ser incoherente establecerla para el caso del componente de pasivo de los instrumentos financieros compuestos.

### **Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos**

- FC59 Una subsidiaria puede haber reportado a su controladora, en anteriores periodos, utilizando las NIIF pero sin presentar un conjunto completo de estados financieros con arreglo a las mismas. Si esta subsidiaria comienza posteriormente a presentar estados financieros que contienen una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NIIF, se convierte en ese momento en adoptante por primera vez. Esto puede obligar a la subsidiaria a llevar dos conjuntos paralelos de registros contables, basados en diferentes fechas de transición a las NIIF, puesto que algunas medidas según la NIIF dependen de estas fechas de transición.
- FC60 Al desarrollar el ED 1, el Consejo llegó a la conclusión de que obligar a llevar dos conjuntos de registros en paralelo podría ser gravoso, y además poco beneficioso para los usuarios. Por tanto, en el ED 1 se propuso que la subsidiaria no fuera tratada como adoptante por primera vez, siempre que sus cuentas estuvieran consolidadas en los estados financieros con arreglo a las NIIF del periodo anterior, y este proceder fuera consentido por todos los propietarios de participaciones minoritarias.
- FC61 Algunos comentaristas del ED 1 se opusieron a la exención, por las siguientes razones:
- (a) La exención no eliminaría todas las diferencias entre el paquete de información del grupo y los estados financieros propios de la subsidiaria. El paquete de información del grupo no constituye un conjunto completo de estados financieros, puesto que la controladora puede tener que hacer ajustes a las cifras que lo componen (por ejemplo, si los ajustes al costo por pensiones se hacen de forma centralizada), y el umbral de la importancia relativa para el grupo puede ser mayor que para la subsidiaria.
  - (b) El objetivo del Consejo, respecto a la comparabilidad entre diferentes entidades que adopten por primera vez las NIIF en la misma fecha (párrafo FC10), debe aplicarse igualmente dentro de una entidad, incluyendo a las subsidiarias, en particular si los títulos de deuda o de capital de esa subsidiaria tienen cotización pública.
- FC62 No obstante, el Consejo conservó la exención porque podría facilitar la solución de algunos problemas prácticos. Aunque la exención no elimina todas las diferencias entre los estados financieros individuales de la subsidiaria y el paquete de información

del grupo, tiene la virtud de reducirlos. Es más, la exención no disminuye la relevancia y fiabilidad de los estados financieros individuales de la subsidiaria, porque permite realizar una medición que ya es aceptable, según las NIIF, en los estados financieros consolidados de la controladora. Por tanto, el Consejo también eliminó la propuesta, procedente del ED 1, de que la exención debía quedar condicionada al consentimiento de los minoritarios.

- FC63 Al dar la forma final a la NIIF, el Consejo simplificó la descripción de la exención para la subsidiaria que adopta las NIIF después que su controladora. Según la NIIF, la subsidiaria puede medir sus activos y pasivos al importe en libros que hubiera incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, establecido en la fecha de transición a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria. Alternativamente, puede elegir medirlos por los importes en libros exigidos por el resto de las NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la propia subsidiaria. El Consejo también extendió esta exención a las asociadas y negocios conjuntos que se convierten en adoptantes por primera vez con posterioridad a las entidades que tienen influencia significativa o control sobre ellas, respectivamente (párrafo 24 de la NIIF). Sin embargo, si la controladora adopta las NIIF después que la subsidiaria, no puede elegir ninguna opción que suponga modificar las mediciones según NIIF que la subsidiaria haya utilizado en sus estados financieros individuales, salvo si se refieren a los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación o de los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria (párrafo 25 de la NIIF).

### **Designación de instrumentos financieros previamente reconocidos**

- FC63A La NIC 39 permite que una entidad designe, sólo en el reconocimiento inicial, a un instrumento financiero como (a) disponible para la venta (para un activo financiero) o (b) un activo o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados (siempre que el activo o el pasivo califique para tal designación de acuerdo con los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39). A pesar de este requerimiento, una entidad que ya había aplicado NIIF antes de la entrada en vigor de la NIC 39 (según la revisión de marzo de 2004) puede, (a) designar un activo financiero previamente reconocido como disponible para la venta en la aplicación inicial de la NIC 39 (según la revisión de marzo de 2004), o (b) designar un instrumento financiero previamente reconocido como al valor razonable con cambios en resultados en las circunstancias especificadas en el párrafo 105B de la NIC 39. El Consejo decidió que las mismas consideraciones se apliquen a los adoptantes por primera vez de la misma forma que a las entidades que ya aplican las NIIF. Consiguientemente, el adoptante por primera vez de NIIF puede designar de manera similar a un instrumento financiero previamente reconocido de acuerdo con el párrafo 25A. Dicha entidad deberá revelar el valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros designados en cada categoría en la fecha de designación y su clasificación e importe en libros en los estados financieros previos.

### **Transacciones con pagos basados en acciones**

- FC63B La NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* contiene varias disposiciones transitorias. Por ejemplo, para los acuerdos de pago basados en acciones cuya liquidación se hace con instrumentos de patrimonio, la NIIF 2 requiere que la entidad aplique la NIIF 2 a las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de neto que fueran emitidos con posterioridad al 7 de noviembre de 2002 y no hubieran vencido en la fecha de entrada en vigor de la NIIF 2. La NIIF 2 se aplica a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. También contiene disposiciones transitorias para pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones a liquidar en efectivo, y sobre



modificaciones de los plazos o condiciones de la emisión de instrumentos de neto a los que la NIIF 2 no ha sido aplicada, si la modificación tiene lugar tras la fecha de entrada en vigor de la NIIF 2. El Consejo decidió que, en general, los adoptantes por primera vez deben ser tratados de la misma forma que las entidades que ya aplican las NIIF. Por ejemplo, el adoptante por primera vez no debería estar obligado a aplicar la NIIF 2 a los instrumentos de patrimonio que fueran emitidos en o antes del 7 de noviembre de 2002. De la misma forma, el adoptante por primera vez no debería estar obligado a aplicar la NIIF 2 a los instrumentos de neto que fueran emitidos después del 7 de noviembre de 2002 si tales instrumentos de neto vencieran antes del 1 de enero de 2005. Además, el Consejo decidió que el adoptante por primera vez no debería estar obligado a aplicar la NIIF 2 a los instrumentos de neto que fueran emitidos después del 7 de noviembre de 2002 si dichos instrumentos financieros vencieran antes de la fecha de transición a las NIIF. De la misma forma, el Consejo decidió que un adoptante por primera vez no debería estar obligado a aplicar la NIIF 2 a los pasivos surgidos de transacciones de pago basadas en acciones liquidadas en efectivo si tales pasivos fueran cancelados antes del 1 de enero de 2005, o antes de la fecha de transición a las NIIF.

### **Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares incluidos en el coste de propiedad, planta y equipamiento**

FC63C La CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares* requiere que cambios específicos en pasivos por retiro del servicio, restauración y similares sean añadidos o deducidos del costo de los activos con los que están relacionados, y que el importe depreciable fiscalmente sea amortizado prospectivamente a lo largo de la vida útil de esos activos. La aplicación retrospectiva de este requisito en la fecha de transición requeriría que una entidad elaborara un informe histórico de todos los ajustes que habrían sido hechos en el pasado. En muchos casos esto no será posible. El Consejo está de acuerdo en que como una alternativa para cumplir con este requisito, se debería permitir a una entidad incluir en el costo depreciado del activo, en la fecha de transición a las NIIF, un importe calculado descontando el pasivo en esa fecha hasta el momento en que el pasivo surgió por primera vez y amortizándolo también a partir de dicha fecha.

### **Arrendamientos**

FC63D La CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento* contiene disposiciones transitorias debido a que la propia CINIIF reconocía las dificultades prácticas surgidas por la aplicación retrospectiva completa de la Interpretación, en particular, la dificultad de remontarse potencialmente muchos años y hacer un valoración significativa de si el acuerdo satisfacía los criterios en esa fecha. El Consejo decidió tratar a las entidades que adoptan las NIIF por primera vez igual que aquellas que ya las aplican.

### **Otras posibles exenciones rechazadas**

FC64 El Consejo consideró y rechazó las sugerencias relativas a otras exenciones. Cada una de estas exenciones podría haber desviado la NIIF de una filosofía basada en principios, disminuido la transparencia para los usuarios, menoscabado la comparabilidad con los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad y creado una complejidad adicional. En opinión del Consejo, cualquier ahorro de costos producido por la exención no habría compensado tales desventajas. En los párrafos FC65 a FC73 se discuten algunas sugerencias específicas que el Consejo tuvo en cuenta para los derivados implícitos, la hiperinflación, los activos intangibles y los costos de transacción de los instrumentos financieros.

### Derivados implícitos

- FC65 La NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* requiere que la entidad contabilice por separado algunos derivados implícitos al valor razonable. Algunos comentaristas al ED 1 argumentaron que la aplicación retroactiva de este requisito podría ser costosa. Algunos de ellos sugirieron o bien una exención de la aplicación retroactiva o la exigencia u opción de utilizar, como costo atribuido en la fecha de transición a las NIIF, el valor razonable del instrumento anfitrión en esa fecha.
- FC66 El Consejo puso de relieve que los PCGA en los Estados Unidos dan una opción en esta área. Según las disposiciones transitorias del SFAS 133 *Contabilidad de los Instrumentos Derivados y de las Actividades de Cobertura*, la entidad no necesita contabilizar por separado ciertos derivados implícitos preexistentes. No obstante, el Consejo llegó a la conclusión de que la ausencia de mediciones según el valor razonable, para los derivados implícitos, podría menoscabar la relevancia y fiabilidad de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad. El Consejo también observó que la NIC 39 hace referencia a la posible incapacidad para medir por separado el derivado incorporado y su contrato anfitrión. En tales casos, la NIC 39 exige que la entidad mida el contrato combinado completo a su valor razonable.

### Hiperinflación

- FC67 Algunos argumentaron que el costo de reexpresar los estados financieros por los efectos de la hiperinflación, en periodos anteriores a la fecha de transición a las NIIF, podría exceder a los beneficios, en particular si la moneda en cuestión no es ya hiperinflacionaria. No obstante, el Consejo llegó a la conclusión de que tal reexpresión debía ser obligatoria, puesto que la hiperinflación puede hacer que carezcan de sentido o se malinterpreten los estados financieros no ajustados.

### Activos intangibles

- FC68 Algunos propusieron que el balance de apertura del adoptante por primera vez debería excluir los activos intangibles que no se hubieran reconocido según los PCGA anteriores, por las siguientes razones:
- (a) Utilizar la retrospectión para valorar los activos retroactivamente, cuando los criterios que los activos intangibles deben cumplir para su reconocimiento pueden ser subjetivos, abre posibilidades de manipulación y supone costos que pueden exceder a los beneficios para los usuarios.
  - (b) Los beneficios esperados de los activos intangibles no están, con frecuencia, relacionados directamente con los costos incurridos en ellos. Por tanto, capitalizar los costos incurridos aporta un beneficio limitado a los usuarios, particularmente si tales costos fueron incurridos en un pasado distante.
  - (c) Tal exclusión sería coherente con las disposiciones transitorias de la NIC 38 *Activos Intangibles*. En ellas se aconseja (pero no se hace obligatorio) el reconocimiento de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios previa, que fue calificada como adquisición, mientras que se prohíbe el reconocimiento de todos los demás activos intangibles no reconocidos previamente.
- FC69 En muchos casos, los activos intangibles generados internamente no cumplen las condiciones, en la fecha de transición a las NIIF, para su reconocimiento según la NIC 38, porque la entidad no acumuló la información sobre el costo según los PCGA anteriores, o porque no realizó las evaluaciones correspondientes de los beneficios

económicos futuros. Es más, cuando tales activos no cumplan las condiciones para su reconocimiento, los adoptantes por primera vez no necesitarán, en opinión del Consejo, llevar a cabo un trabajo extensivo para alcanzar esta conclusión.

- FC70 En otros casos, la entidad puede haber acumulado y retenido suficiente información, sobre los costos y los beneficios económicos futuros, como para determinar qué activos intangibles (ya sean generados internamente, ya sean adquiridos en una combinación de negocios o de forma individual) cumplen las condiciones para su reconocimiento según la NIC 38, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF. Si tal información está disponible, no queda justificada la exclusión.
- FC71 Algunos argumentaron que el valor razonable debía ser usado como costo atribuido, en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, para los activos intangibles (por analogía con una combinación de negocios). El ED 1 no habría permitido esto. No obstante, al dar la redacción final a la NIIF, el Consejo llegó a la conclusión de que esta forma de proceder debería permitirse para aquellos activos intangibles en los que las NIIF permiten ya mediciones al valor razonable. Por tanto, según la NIIF, el adoptante por primera vez puede elegir la utilización del valor razonable, o de los importes revaluados según los PCGA anteriores, como costo atribuido de los activos intangibles, pero sólo si tales activos intangibles cumplen las siguientes condiciones:
- (a) los criterios de reconocimiento según la NIC 38 (donde se incluye la medición fiable del costo original); y
  - (b) los criterios de la NIC 38 para revaluación (donde se incluye la existencia de un mercado activo) (párrafo 18 de la NIIF).

### **Costos de transacción: instrumentos financieros**

- FC72 Al utilizar el método del interés efectivo para determinar el costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero, es necesario determinar los costos de transacción incurridos cuando el activo o el pasivo fueron originados. Algunos comentaristas del ED 1 argumentaron que la determinación de tales costos de transacción podría implicar un costo o un esfuerzo indebidos, en el caso de los activos financieros o de los pasivos financieros cuyo origen estuviese muy lejos de la fecha de transición a las NIIF. Sugirieron que el Consejo debía permitir al adoptante por primera vez:
- (a) la utilización, como costo atribuido en la fecha de transición a las NIIF, del valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en tal fecha; o
  - (b) la determinación del costo amortizado sin considerar los costos de transacción.
- FC73 En opinión del Consejo, es probable que la porción no amortizada de los costos de transacción, en la fecha de transición a las NIIF, no sea significativa para la mayoría de los activos financieros y de los pasivos financieros. Incluso si esta porción resultase significativa, debe ser posible hacer estimaciones razonables. Por tanto, el Consejo no estableció ninguna exención en este área.

### **Designación retroactiva**

- FC74 El Consejo consideró las dificultades prácticas de implementación que podrían surgir de la aplicación retroactiva de dos aspectos de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*:
- (a) contabilidad de coberturas (párrafos FC75 a FC80); y

- (b) tratamiento, en la fecha de transición a las NIIF, de los cambios acumulados en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta (párrafos FC81 a FC83).
- (c) reconocimiento de la ganancia o pérdida del 'día 1' (párrafo FC83A).

### Contabilidad de coberturas

- FC75 Antes de comenzar los preparativos para adoptar la NIC 39 (o la norma local que se base en la NIC 39), es poco probable que la mayoría de las entidades hubieran adoptado los criterios de la NIC 39 relativos a: (a) la documentación de las coberturas en su inicio; y (b) la comprobación de la eficacia de las coberturas, incluso en el caso de que la entidad tuviese la intención de continuar con las mismas estrategias de cobertura tras adoptar la NIC 39. Es más, la designación retroactiva de las coberturas (o la reversión retroactiva de la designación) podría llevar a una designación selectiva de ciertas coberturas para alcanzar un determinado resultado.
- FC76 Para superar estos problemas, las disposiciones transitorias de la NIC 39 exigen, a la entidad que ya está aplicando las NIIF, aplicar los requisitos de las coberturas de forma prospectiva cuando adopte la NIC 39. Puesto que quien adopta por primera vez tiene los mismos problemas, la NIIF exige la aplicación prospectiva por parte del adoptante.
- FC77 El ED 1 incluyó una nueva redacción de las disposiciones transitorias de la NIC 39, así como de las *Preguntas y Respuestas* (P&R), desarrolladas por el Comité de Directrices de Implantación de la NIC 39, relacionadas con ellas. El Consejo confirmó, en los Fundamentos de las Conclusiones publicadas con el ED 1, que no pretendía crear cambios significativos con esta versión modificada. No obstante, a la luz de los comentarios del ED 1, el Consejo decidió que la nueva redacción podía no hacer fácil, para los adoptantes por primera vez y otros, la comprensión y aplicación de las disposiciones transitorias y de las P&R. No obstante, el proyecto para mejorar la NIC 32 y la NIC 39 produjo ciertas modificaciones en las disposiciones transitorias. Además, este proyecto incorporó otras P&R seleccionadas (es decir, que no eran disposiciones transitorias) a la NIC 39. El Consejo aprovechó esta oportunidad para consolidar todas las guías a los adoptantes por primera vez en un solo lugar, incorporando P&R sobre la transición a la NIIF 1.
- FC78 Algunos comentaristas del ED 1 pidieron al Consejo que clarificara lo que podría suceder si la contabilidad de coberturas, según los PCGA anteriores, implicaba relaciones de cobertura que no cumplieran las condiciones de la contabilidad de coberturas según la NIC 39. El problema puede verse más claramente en el caso de cobertura de una posición neta (macro cobertura). Si el adoptante por primera vez fuera a usar la contabilidad de coberturas, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, para la cobertura de una posición neta, esto implicaría:
- (a) bien reconocer débitos y créditos diferidos que no son activos y pasivos, respectivamente (en coberturas del valor razonable), o
  - (b) bien diferir ganancias o pérdidas en el patrimonio neto cuando existe, en el mejor de los casos, una relación débil con una partida subyacente que define cuándo deben transferirse al estado de resultados (en coberturas de flujo de efectivo).
- FC79 Como cualquiera de estos tratamientos disminuiría la relevancia y fiabilidad de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad, el Consejo decidió que no se debía aplicar la contabilidad de coberturas, en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, a la cobertura de una posición neta que no cumpliera las condiciones para ser una partida cubierta según la NIC 39. Sin embargo, el Consejo llegó a la conclusión de que sería razonable (y coherente con el párrafo 133 de la

NIC 39) permitir que el adoptante por primera vez designe una partida individual como partida cubierta dentro de una posición neta, suponiendo que lo hiciera no más tarde de la fecha de transición a las NIIF, a fin de evitar la designación selectiva. Por razones similares, el Consejo prohibió aplicar la contabilidad de coberturas, en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, para los tipos de relaciones de cobertura que no cumplieran las condiciones de la contabilidad de coberturas según la NIC 39 (véase el párrafo 29 de la NIIF).

FC80 Algunos comentaristas de la ED 1 sugirieron que si la entidad adoptaba las NIIF por primera vez en 2005, podría no cumplir los criterios referentes a la documentación y a la efectividad de las coberturas contenidas en la NIC 39 en la fecha de transición a las NIIF (1 de enero de 2004, para muchas entidades). Algunos exigieron una exención del cumplimiento de estos criterios hasta el comienzo del último periodo cubierto por los primeros estados financieros (1 de enero de 2005, para muchas entidades). Sin embargo, el Consejo no estableció tal exención en este área, por las siguientes razones:

- (a) El objetivo fundamental del Consejo es la comparabilidad en el tiempo con los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF del adoptante por primera vez, así como entre diferentes adoptantes que hayan cambiado a las NIIF al mismo tiempo (párrafo FC10).
- (b) La continuación de las prácticas de contabilidad de coberturas podría permitir la falta de reconocimiento de derivados o el reconocimiento de créditos y débitos que no fueran activos y pasivos, respectivamente.
- (c) El punto de referencia para la evaluación de costos y beneficios era una entidad que hubiera planeado la transición a las NIIF, y fuera capaz de recopilar la información necesaria en la fecha de transición, o en otra fecha inmediatamente posterior a la misma (párrafo FC27). Las entidades no deben ser “premiadas” mediante concesiones si fallan al planear la transición, ni debe permitirse que este fracaso menoscabe la integridad de su balance de apertura con arreglo a las NIIF. Las entidades que cambien a las NIIF en 2005, precisan tener preparados sus sistemas de contabilidad de coberturas a comienzos de 2004. En opinión del Consejo, cumplir este plazo es un reto que se puede alcanzar. Las entidades que se preparan para cambiar a las NIIF en 2004 deben ser ya conscientes de las implicaciones de la NIC 39 y de que el Proyecto de Norma sobre mejoras de la NIC 39, publicada en junio de 2003, propone pocos cambios en esta área, por lo que no está justificado dilatar el periodo de transición para esas entidades.

### **Activos financieros disponibles para la venta**

FC81 La aplicación retroactiva de la NIC 39, a los activos financieros disponibles para la venta, exige que el adoptante por primera vez reconozca los cambios acumulados en el valor razonable como un componente separado del patrimonio, dentro del balance de apertura con arreglo a las NIIF, y transfiera posteriormente esos cambios del valor razonable al estado de resultados, cuando se desapropie del activo o se produzca el deterioro de su valor. Esto puede permitir, por ejemplo, la clasificación selectiva de los activos con ganancias acumuladas como disponibles para la venta (para luego transferir los importes al estado de resultados cuando la entidad se desapropie de ellos) y de los activos con pérdidas acumuladas como mantenidos para negociación (lo que supone que no habrá transferencias del importe cuando se produzca esa desapropiación).

- FC82 La NIC 39 confirmó la propuesta del Proyecto de Norma de junio de 2002 propuso una opción, para la entidad que ya estuviese aplicando NIIF, consistente en designar cualquier activo financiero como contabilizado al valor razonable con cambios en resultados cuando se aplicasen por primera vez las mejoras propuestas. Esta propuesta podría, si fuera implementada, incrementar el riesgo de clasificación selectiva, del tipo descrito en el párrafo anterior, por parte de los adoptantes por primera vez. Sin embargo, la entidad podría obtener un resultado similar mediante la venta o disposición por otra vía, de forma selectiva, de algunos activos antes de la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, el Consejo llegó a la conclusión de que debía tratar, a los adoptantes por primera vez, de la misma forma que a las entidades que ya estuviesen aplicando las NIIF, exigiéndoles la aplicación retroactiva.
- FC83 Algunos comentaristas del ED 1 señalaron que el costo para determinar el importe, a incluir como un componente separado del patrimonio neto, podría exceder a los beneficios que la información iba a proporcionar. Sin embargo, el Consejo puso de relieve que tales costos serían mínimos si el adoptante por primera vez llevaba los activos financieros disponibles para la venta, según los PCGA anteriores, al costo, o bien al menor de costo o mercado. Tales costos podían ser más significativos si los activos financieros se llevaran al valor razonable, pero en tal caso cabía muy bien la posibilidad de clasificarlos como mantenidos para negociación. Por tanto, el Consejo no realizó cambios a la propuesta del ED 1, de que el adoptante por primera vez debía aplicar la NIC 39, de forma retroactiva, a los activos financieros disponibles para la venta.
- FC83A La NIIF 1 originalmente requería la aplicación retrospectiva de los requisitos de reconocimiento de la ganancia o pérdida del ‘día 1’ incluidos en la NIC 39, párrafo GA76. Después de que la NIC 39 revisada fuera emitida, los miembros constituyentes mostraron preocupaciones porque la aplicación retrospectiva diferiría con los requisitos de los US GAAP, sería difícil y costoso de implementar, y podría requerir suposiciones subjetivas sobre que era observable y que no. En respuesta a estas preocupaciones, el Consejo decidió permitir a las entidades aplicar los requisitos de la última frase de los párrafos GA76 y GA76A de la NIC 39, en uno de los siguientes sentidos:
- (a) retrospectivamente;
  - (b) prospectivamente para transacciones acordadas después del 25 de octubre de 2002; o
  - (c) prospectivamente para transacciones acordadas después del 1 de enero de 2004.

## Estimaciones

- FC84 La entidad habrá tenido que hacer estimaciones, según los PCGA anteriores, en la fecha de transición a las NIIF. Los sucesos ocurridos entre esa fecha y la fecha de presentación de los primeros estados financieros de la entidad pueden sugerir la necesidad de cambiar tales estimaciones. Algunos de esos sucesos pueden cumplir las condiciones para ser calificados como sucesos que implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance*. Sin embargo, si la entidad ha hecho esas estimaciones utilizando criterios compatibles con las NIIF, el Consejo llegó a la conclusión de que sería más útil para los usuarios—y más coherente con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*—reconocer los efectos de la revisión de esas estimaciones como ingreso o gasto del periodo en que la entidad hace la revisión, mejor que al preparar el balance de apertura con arreglo a las NIIF (párrafos 31 a 34 de la NIIF).

## Presentación e información a revelar

---

### Información comparativa

- FC85 La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* exige que la entidad revele información comparativa (según las NIIF) para el periodo anterior. Algunos sugirieron que el adoptante por primera vez debía revelar información comparativa para más de un periodo anterior. Para las entidades que ya están aplicando las NIIF, los usuarios normalmente tienen acceso a estados financieros, preparados utilizando criterios comparables, para varios años. Sin embargo, este no es el caso del adoptante por primera vez.
- FC86 No obstante, el Consejo no exigió al adoptante por primera vez presentar más información comparativa que la requerida por la NIC 1, puesto que tal exigencia impondría costos desproporcionados, con relación a los beneficios a obtener por los usuarios, e incrementaría el riesgo de que los preparadores de la información necesitaran hacer suposiciones arbitrarias al aplicar retroactivamente las Normas.
- FC87 El ED 1 propuso que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluyeran más de un año de información comparativa, y que esa información comparativa adicional debía cumplir las NIIF. Algunos comentaristas del ED 1 hicieron notar que ciertos reguladores exigían a las entidades preparar más de dos años de cifras comparativas. Argumentaron lo siguiente:
- (a) La exigencia de reexpresar dos años de cifras comparativas impondría costos excesivos y daría lugar a reexpresiones arbitrarias que podían estar sesgadas por la retrosección.
  - (b) Supóngase una entidad que adoptar las NIIF en 2005, y fuera obligada por su regulador a presentar dos años de cifras comparativas. Su fecha de transición a las NIIF sería el 1 de enero de 2003, varios meses antes de la publicación de la NIIF y de las normas que resulten del Proyecto de Mejoras. Esto podría contradecir la afirmación del Consejo, contenida en el párrafo FC27 anterior, de que la mayoría de los preparadores podrían recopilar la mayor parte de la información que necesitan, para su balance de apertura con arreglo a las NIIF, en la fecha de transición o en otra fecha inmediatamente posterior a la misma.
- FC88 En respuesta a estos comentarios, el Consejo eliminó esta propuesta. En su lugar, si un adoptante por primera vez presenta más de un año de información comparativa, la información adicional no necesita cumplir con las NIIF, pero la NIIF exige que la entidad:
- (a) Identifique de forma prominente tal información como no preparada según las NIIF.
  - (b) Revele la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF (párrafo 37 de la NIIF).
- FC89 Algunos comentaristas de la ED 1 sugirieron que podría ser oneroso, siguiendo la NIC 32 y la NIC 39, preparar revelaciones comparativas sobre instrumentos financieros. Sugirieron que la entidad debía ser capaz de aplicar la NIC 39 de forma retroactiva, pero sólo desde el principio del año de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF (es decir, el 1 de enero de 2005 para la mayoría de los adoptantes por primera vez). Hicieron notar que las compañías de los Estados Unidos no fueron obligadas a reexpresar las cifras comparativas cuando se introdujo el SFAS 133 *Contabilidad de los Instrumentos Derivados y de las Actividades de Cobertura*. Sin embargo, dado el énfasis que el Consejo ha puesto en la

comparabilidad con los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF (párrafo FC10 anterior) y la presunción de planificación con tiempo suficiente (párrafo FC27 anterior), el Consejo no introdujo ninguna exención en este área.

FC89A A pesar de lo anterior, el Consejo hizo notar que la NIC 32 y la NIC 39 revisadas no fueron aprobadas hasta diciembre de 2003. Además, la decisión del Consejo de reexponer sus propuestas para las coberturas de las carteras que cubren de riesgo de tasa de interés tenían el efecto de que algunos de los requerimientos no se finalizarían hasta comienzos de 2004. El Consejo tenía la preocupación de que las entidades que fueran obligadas a cumplir las NIIF por primera vez en 2005 no pudieran hacer una transición a tiempo a las NIIF, porque la NIC 39 no estaría aprobada de forma definitiva hasta comienzos de 2004. Consiguientemente, el Consejo decidió eximir a las entidades que adoptaran las NIIF por primera vez antes del 1 de enero de 2006, de elaborar información comparativa que satisfaga la NIC 32 y la NIC 39, tal y como se revisaron en 2003, al preparar sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Las revelaciones contenidas en el párrafo 36A informan a los usuarios de la falta de comparabilidad.

## Resúmenes históricos

FC90 Algunas entidades escogen o bien tienen la obligación de presentar, en sus estados financieros, resúmenes históricos de datos seleccionados que cubren periodos anteriores al primer periodo para el que presentan información comparativa completa. Algunos comentaristas argumentaron que la entidad debiera presentar su información, según las NIIF, de forma que asegure su comparabilidad a través del tiempo. Sin embargo, el Consejo llegó a la conclusión que tal exigencia podría ocasionar costos desproporcionados en función del beneficio que reciben los usuarios. La NIIF exige revelar la naturaleza de los principales ajustes necesarios para hacer que los resúmenes históricos, incluidos en los estados financieros o en la información financiera intermedia, cumplan con las NIIF (párrafo 37 de la NIIF). Los resúmenes históricos publicados fuera de los estados financieros y de la información financiera intermedia no entran dentro del alcance de las NIIF.

## Explicación de la transición a las NIIF

FC91 La NIIF obliga a revelar el efecto de la transición de los PCGA anteriores a las NIIF. El Consejo llegó a la conclusión de que tales revelaciones son esenciales, tanto en los primeros estados financieros (anuales) con arreglo a las NIIF, como en la información financiera intermedia (si se publica), porque ayudan a los usuarios a comprender el efecto e implicaciones de la transición a las NIIF, y cómo deben cambiar sus modelos analíticos para aprovechar al máximo la información presentada utilizando las NIIF. Las revelaciones obligatorias se relacionan con estos dos aspectos:

- (a) La información más reciente publicada según los PCGA anteriores, de manera que los usuarios dispongan de la máxima información puesta al día.
- (b) La fecha de transición a las NIIF. Este es un foco importante de atención para los usuarios, preparadores y auditores, porque el balance de apertura con arreglo a las NIIF es el punto de partida de la contabilidad según las NIIF.

FC92 Los apartados (a) y (b) del párrafo 39 de la NIIF exigen conciliaciones del patrimonio y de los resultados. El Consejo llegó a la conclusión de que los usuarios podrían también encontrar útil la información sobre los otros ajustes que han afectado al balance de apertura con arreglo a las NIIF, pero no aparecen en esas conciliaciones. Puesto que la conciliación puede ser voluminosa, la NIIF exige la revelación de información narrativa acerca de esos ajustes, así como de los ajustes realizados en el estado de flujo de efectivo (párrafo 40 de la NIIF).



FC93 El párrafo 41 de la NIIF establece que, en las conciliaciones, se deben distinguir los cambios en las políticas contables de las correcciones de errores. Algunos de los comentaristas del ED 1 argumentaron que cumplir con este requisito podría ser difícil o costoso. Sin embargo, el Consejo llegó a la conclusión de que ambos componentes eran importantes, y debía exigirse su revelación, porque:

- (a) La información acerca de los cambios en las políticas contables ayuda a explicar la transición a las NIIF.
- (b) La información acerca de los errores ayuda a los usuarios a evaluar la fiabilidad de la información financiera. Además, un fallo en la revelación del efecto de los errores materiales podría oscurecer los “resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, o dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma” (*Marco conceptual*, párrafo 14).

FC94 Por lo que se refiere a las pérdidas por deterioro del valor (y sus reversiones) reconocidas al preparar el balance de apertura con arreglo a las NIIF, el apartado (c) del párrafo 39 de la NIIF exige las mismas revelaciones que la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* habría exigido si tales deterioros (y reversiones) hubieran sido reconocidos durante el periodo cuyo comienzo es la fecha de transición a las NIIF. La razón de esta exigencia es que existe una subjetividad inevitable acerca de las pérdidas por deterioro. Esta exigencia aporta transparencia sobre las pérdidas por deterioro reconocidas en la transición a las NIIF. De otra manera, esas pérdidas pueden recibir menos atención que las pérdidas por deterioro reconocidas en los ejercicios anteriores o en los siguientes.

FC95 El párrafo 44 de la NIIF exige revelar información acerca del uso del valor razonable como costo atribuido. Aunque los ajustes que procedan del uso de esta exención aparecen en las conciliaciones discutidas anteriormente, esta revelación más específica los pone de manifiesto explícitamente. Además, esta exención difiere de las otras exenciones que se pueden aplicar para las propiedades, planta y equipo (como son la revaluación según PCGA anteriores o medición al valor razonable derivada de algún suceso). Las últimas dos exenciones no implican reexpresión en la transición a las NIIF, puesto que se aplican sólo si la medición fue ya usada en los estados financieros según los PCGA anteriores.

## Información financiera intermedia

FC96 En la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* se establece que los informes financieros intermedios tienen ‘la intención de poner al día el último conjunto de estados financieros anuales completos’ (párrafo 6). Por eso, la NIC 34 exige menos revelaciones, en los estados financieros intermedios, que las requeridas por las NIIF en los estados financieros anuales. Sin embargo, la información financiera intermedia confeccionada según la NIC 34 es menos útil, para los usuarios, si los últimos estados financieros fueron preparados utilizando los PCGA anteriores, que si hubieran sido elaborados según las NIIF. Por tanto, el Consejo llegó a la conclusión de que la primera información financiera intermedia según la NIC 34 debía incluir suficiente información como para permitir a los usuarios comprender cómo afectó la transición a las NIIF a las cifras presentadas, tanto en los estados anuales previos como en los intermedios (párrafos 45 y 46 de la NIIF).

FC97 [Eliminado]

## ÍNDICE

párrafo

**GUÍA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 1  
ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS  
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>GI1</b>
<b>NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance</b>	<b>GI2–GI4</b>
<b>NIC 12 Impuesto a las Ganancias</b>	<b>GI5–GI6</b>
<b>NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo</b>	<b>GI7–GI13</b>
<b>NIC 17 Arrendamientos</b>	<b>GI14–GI16</b>
<b>NIC 18 Ingresos Ordinarios</b>	<b>GI17</b>
<b>NIC 19 Beneficios a los Empleados</b>	<b>GI18–GI21</b>
<b>NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</b>	<b>GI21A</b>
<b>NIIF 3 Combinaciones de Negocios</b>	<b>GI22</b>
<b>NIC 23 Costos por Intereses</b>	<b>GI23–GI25</b>
<b>NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados</b>	<b>GI26–GI31</b>
<b>NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</b>	<b>GI32–GI34</b>
<b>NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación</b>	<b>GI35–GI36</b>
<b>NIC 34 Información Financiera Intermedia</b>	<b>GI37–GI38</b>
<b>NIC 36 Deterioro del Valor de lo Activos y NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes</b>	<b>GI39–GI43</b>
<b>NIC 38 Activos Intangibles</b>	<b>GI44–GI51</b>
<b>NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</b>	<b>GI52–GI60</b>
Reconocimiento	GI53–GI54
Derivados implícitos	GI55
Medición	GI56–GI58
Ajustes de transición	GI58A–GI59
Contabilización de coberturas	GI60
<b>NIC 40 Propiedades de Inversión</b>	<b>GI61–GI62</b>
<b>Explicación de la transición a las NIIF</b>	<b>GI63</b>
<b>NIIF 2 Pagos Basados en Acciones</b>	<b>GI64–65</b>
<b>NIIF 3 Combinaciones de Negocios</b>	<b>GI22</b>
<b>INTERPRETACIONES CINIIF</b>	
<b>CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares</b>	<b>GI201–GI203</b>
<b>CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento</b>	<b>GI204–GI205</b>

*después del párrafo***LISTA DE EJEMPLOS**

<b>1</b>	<b>Estimaciones</b>	<b>GI3</b>
<b>2</b>	<b>Combinación de negocios</b>	<b>GI22</b>
<b>3</b>	<b>Combinación de negocios—provisión por reestructuración</b>	<b>GI22</b>
<b>4</b>	<b>Combinación de negocios—activos intangibles</b>	<b>GI22</b>
<b>5</b>	<b>Combinación de negocios—plusvalía comprada deducida del neto y tratamiento de activos intangibles asociados</b>	<b>GI22</b>
<b>6</b>	<b>Combinación de negocios—subsidiaria no consolidada según los PCGA anteriores</b>	<b>GI22</b>
<b>7</b>	<b>Combinación de negocios—arrendamiento financiero no capitalizado según los PCGA anteriores</b>	<b>GI22</b>
<b>8</b>	<b>La controladora adopta las NIIF antes que la subsidiaria</b>	<b>GI29</b>
<b>9</b>	<b>La subsidiaria adopta las NIIF antes que la controladora</b>	<b>GI29</b>
<b>10</b>	<b>Información financiera intermedia</b>	<b>GI38</b>
<b>11</b>	<b>Conciliaciones de neto y ganancias o pérdidas</b>	<b>GI63</b>
<b>201</b>	<b>Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares</b>	<b>GI203</b>
<b>202</b>	<b>Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento</b>	<b>GI205</b>

## **Guía para la Implementación de la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera**

*Esta Guía acompaña a la NIIF 1, pero no forma parte de la misma.*

### **Introducción**

---

GI1 Esta Guía de Implementación:

- (a) Explica cómo se relacionan los requerimientos de esta NIIF con los contenidos en otras NIIF (párrafos GI1 a GI62). Esta explicación se centra en aquellas NIIF que con mayor probabilidad van a tener relación con cuestiones que se plantean a los adoptantes por primera vez.
- (b) Incluye un ejemplo ilustrativo para mostrar cómo un adoptante por primera vez podría revelar la forma en que la transición a las NIIF ha afectado a su situación financiera, su rendimiento financiero y los flujos de efectivo, según se establece en los párrafos 39(a) y (b), 40 y 41 de la NIIF (párrafo GI63).

### **NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance**

---

GI2 A excepción de lo descrito en el párrafo GI3, la entidad aplicará la NIC 10 para determinar si:

- (a) su balance de apertura NIIF refleja un hecho que ha tenido lugar tras la fecha de transición a las NIIF; y
- (b) las cifras comparativas del balance, en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, reflejan un hecho ocurrido después de la finalización de dicho periodo comparativo.

GI3 Los párrafos 31 a 34 de la NIIF requieren algunas modificaciones a los principios contenidos en la NIC 10, cuando un adoptante por primera vez está determinando si los cambios en las estimaciones son hechos que implican o no ajustes en la fecha de transición a las NIIF (o, cuando corresponda, al término del periodo comparativo). Los casos 1 y 2, que se pueden ver a continuación, ilustran tales modificaciones. En el caso 3, los párrafos 31 a 34 de la NIIF no requieren la modificación de los principios contenidos en la NIC 10.

- (a) Caso 1— Los PCGA anteriores requerían estimaciones de partidas similares para la fecha de transición a las NIIF, usando una política contable que es uniforme con las NIIF. En este caso, las estimaciones según las NIIF necesitan ser uniformes con las estimaciones hechas para esa fecha según los PCGA anteriores, a menos que exista evidencia objetiva de que aquellas estimaciones fueron erróneas (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). La entidad reconocerá las revisiones posteriores de aquellas estimaciones como hechos del periodo en el que hace las revisiones, pero no como eventos a ajustar a consecuencia de la obtención de posterior evidencia acerca de las condiciones que existían en la fecha de transición a las NIIF.
- (b) Caso 2— Los PCGA anteriores requerían estimaciones de partidas similares para la fecha de transición a las NIIF, pero la entidad hizo esas estimaciones usando

políticas contables que no son uniformes con sus políticas contables según las NIIF. En este caso, las estimaciones según las NIIF necesitan ser uniformes con las estimaciones requeridas según los PCGA anteriores en esa fecha (a menos que exista evidencia objetiva de que aquellas estimaciones fueron erróneas), después de ajustar por las diferencias en las políticas contables. El balance de apertura con arreglo a las NIIF refleja aquellos ajustes por la diferencia en las políticas contables. Como en el caso 1, la entidad reconocerá revisiones posteriores a aquellas estimaciones como hechos del periodo en el que hizo las revisiones.

Por ejemplo, los PCGA anteriores pueden haber requerido a una entidad que reconozca y mida provisiones sobre una base coherente con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*, salvo que dicha medición con los PCGA anteriores se realizó sin descontar los importes. En este ejemplo, la entidad usará las estimaciones según los PCGA anteriores como datos a la hora de realizar la medición descontada que requiere la NIC 37.

- (c) Caso 3—Los PCGA anteriores no requerían estimaciones de partidas similares en la fecha de transición a las NIIF. Las estimaciones según las NIIF a esa fecha reflejan las condiciones existentes en dicha fecha. En concreto, las estimaciones de los precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio en moneda extranjera a la fecha de transición a las NIIF reflejan las condiciones de mercado en ese momento. Esto es coherente con la distinción hecha en la NIC 10 entre acontecimientos que implican ajustes tras la fecha de balance y acontecimientos que no implican ajustes.

#### **Ejemplo GI 1: Estimaciones**

##### **Información**

Los primeros estados financieros con arreglo a NIIF de la entidad A se presentan a 31 de diciembre de 2005, e incluyen información comparativa de un solo periodo. En sus estados financieros, elaborados según los PCGA anteriores, para 31 de diciembre de 2003 y 2004, la entidad:

- (a) realizó estimaciones para los gastos acumulados (devengados) y las provisiones en las respectivas fechas;
- (b) contabilizó el plan de beneficios definidos utilizando una base contable de efectivo; y
- (c) no reconoció una provisión para un litigio judicial proveniente de sucesos ocurridos en septiembre de 2004, pero cuando el litigio judicial concluyó, el 30 de junio de 2005, la entidad A fue obligada a pagar 1.000, que desembolsó el 10 de julio de 2005.

Al preparar sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad A concluyó que sus estimaciones de gastos acumulados (devengados) y provisiones, según PCGA anteriores, a 31 de diciembre de 2003 y 2004, fueron realizadas de forma coherente con las sus políticas contables con arreglo a NIIF. Aunque algunos de los importes para los gastos acumulados (devengados) y para las provisiones podrían haberse considerado ahora subestimados y otros sobreestimados, la entidad A concluyó que tales estimaciones fueron razonables y que, por tanto, no se había producido ningún error. Como consecuencia, la contabilización de tales desviaciones implica realizar los ajustes rutinarios de las estimaciones según la NIC 8.

*Continúa...*

...Continuación

**Ejemplo GI 1: Estimaciones**

**Aplicación de los requerimientos**

Al preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF, a 1 de enero de 2004, y su balance comparativo a 31 de diciembre de 2004, la entidad A:

- (a) No ajustará las estimaciones previas para los gastos acumulados (devengados) y las provisiones.
- (b) Hará las estimaciones necesarias (en forma de suposiciones actuariales) para contabilizar el plan de pensiones según la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*. Las suposiciones actuariales de la entidad A, a 1 de enero de 2004 y a 31 de diciembre de 2004, no reflejan las condiciones que aparecieron después de tales fechas. Por ejemplo la entidad A utilizó:
  - (i) tasas de descuento para el plan de pensiones y para las provisiones, a 1 de enero de 2004 y 31 de diciembre de 2004, que reflejaban las condiciones del mercado en esas fechas; y
  - (ii) suposiciones actuariales sobre tasas de rotación futura de empleados, a 1 de enero de 2004 y 31 de diciembre de 2004, que no reflejan las condiciones que aparecieron tras las mismas—tales como un incremento significativo en las tasas de rotación estimadas para los empleados, a consecuencia de una reducción de los beneficios del plan de pensiones en 2005.

El tratamiento del litigio judicial a 31 de diciembre de 2004 depende de la razón por la que la entidad A no reconoció la provisión según los PCGA anteriores en tal fecha.

**Suposición 1** – Los PCGA anteriores eran coherentes con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. La entidad A concluyó que no se cumplían los criterios para el reconocimiento. En este caso, la suposición de la entidad A, con arreglo a las NIIF, son coherentes con las realizadas según los PCGA previos. Por tanto, la entidad A no reconocerá ninguna provisión a 31 de diciembre de 2004.

**Suposición 2** – Los PCGA anteriores no eran coherentes con la NIC 37. Por tanto, la entidad A desarrollará las estimaciones según la NIC 37. En función de la NIC 37, la entidad determinará si existe la obligación, en la fecha del balance de situación, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, incluyendo cualquier evidencia adicional proporcionada por sucesos ocurridos después de la fecha del balance. De forma similar, según la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance*, la resolución de un litigio judicial después de la fecha del balance es un suceso que implica ajuste si confirma que la entidad tenía una obligación presente en tal fecha. En este caso, la resolución del litigio judicial confirma que la entidad tenía un pasivo en septiembre de 2004 (cuando ocurrieron los sucesos que dieron lugar al litigio). Por tanto, la entidad A reconocerá una provisión a 31 de diciembre de 2004. La entidad A medirá esta provisión descontando los 1.000, pagados a 10 de julio de 2005, para calcular su valor presente, utilizando una tasa de interés que cumpla con lo dispuesto en la NIC 37 y refleje las condiciones de mercado a 31 de diciembre de 2004.

- GI4 Los párrafos 31 a 34 de la NIIF no invalidan los requerimientos contenidos en otras NIIF, que basan sus consideraciones o mediciones en las circunstancias existentes en una determinada fecha. Entre los ejemplos se incluyen:
- (a) la distinción entre arrendamientos financieros y arrendamientos operativos (véase la NIC 17 *Arrendamientos*);
  - (b) las restricciones contenidas en la NIC 38 *Activos Intangibles*, que prohíben la capitalización de los gastos de un activo intangible generado internamente si el activo no se consideró apto para su reconocimiento cuando el desembolso fue realizado; y
  - (c) la distinción entre pasivos financieros e instrumentos de patrimonio (véase NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*).

## **NIC 12 Impuesto a las Ganancias**

---

- GI5 La entidad aplicará la NIC 12 a las diferencias temporarias entre el importe en libros de los activos y pasivos en su balance inicial según las NIIF y las bases fiscales correspondientes.
- GI6 Según la NIC 12, al medir el impuesto corriente y diferido se han de tener en cuenta las tasas impositivas y las leyes fiscales que han sido promulgadas o están a punto de serlo en la fecha del balance. La entidad contabilizará el efecto de los cambios en las tasas impositivas y en las leyes fiscales cuando dichos cambios hayan sido promulgadas o están a punto de serlo.

## **NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo\***

---

- GI7 En caso de que los métodos y tasas de depreciación de la entidad, según los PCGA anteriores, sean aceptables al aplicar las NIIF, contabilizará los posibles cambios de la vida útil estimada o del patrón de depreciación de forma prospectiva, es decir, desde el momento en que se haga dicho cambio en la estimación (párrafos 31 y 32 de la NIIF y párrafo 61 de la NIC 16). Sin embargo, en ciertos casos, los métodos y tasas de depreciación de la entidad, según los PCGA anteriores, pueden diferir de los que serían aceptables según las NIIF (por ejemplo, si fueran adoptados únicamente con fines fiscales y no reflejan una estimación razonable de la vida útil del activo). Si tales diferencias tuvieran un efecto relevante en los estados financieros, la entidad ajustará retroactivamente la depreciación acumulada en su balance de apertura NIIF, de forma que satisfaga los criterios de la NIIF.
- GI8 La entidad puede elegir el empleo de uno de los siguientes importes como costo atribuido de una partida de propiedades, planta y equipo:
- (a) el valor razonable, en la fecha de transición a las NIIF (párrafo 16 de la NIIF), en cuyo caso la entidad revelará las informaciones exigidas por el párrafo 44 de la NIIF;
  - (b) el importe que proceda de la revaluación según los PCGA anteriores, siempre que satisfaga los criterios del párrafo 17 de la NIIF;
  - (c) el valor razonable en la fecha de un hecho tal como una privatización o una oferta pública de compra (párrafo 19 de la NIIF).

---

\* Según la versión revisada en 2003.

- GI9 La depreciación posterior se basará en ese costo atribuido, y deberá comenzar en la fecha para la que la entidad fijó la medición del valor razonable o la revaluación.
- GI10 Si la entidad hubiera adoptado como política contable el modelo de revaluación de la NIC 16, para algunas o todas las clases de propiedades, planta y equipo, presentará la plusvalía por revaluación acumulada como un componente independiente del patrimonio neto. La plusvalía de revaluación en la fecha de transición a las NIIF se basará en la comparación del importe en libros del activo en esa fecha con su costo o costo atribuido. Si el costo atribuido es el valor razonable en la fecha de transición a las NIIF, la entidad revelará las informaciones exigidas por el párrafo 44 de la NIIF.
- GI11 Si las revaluaciones, efectuadas según los PCGA anteriores, no cumplían los criterios contenidos en el párrafo 17 ó 19 de la NIIF, la entidad medirá los activos revaluados en su balance de apertura según una de las siguientes bases:
- (a) costo (o costo atribuido) menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada según el modelo del coste de la NIC 16;
  - (b) costo atribuido, que vendrá dado por el valor razonable en la fecha de transición a las NIIF (párrafo 16 de la NIIF); o
  - (c) importe revaluado, si la entidad adopta como política contable para todas las partidas de una misma clase de propiedades, planta y equipo, el modelo de revaluación establecido en la NIC 16.
- GI12 En la NIC 16 se establece la depreciación por separado de cada componente de una partida de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo en relación al total de la partida. No obstante, la NIC 16 no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento de un activo, por ejemplo no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por esta razón, se requiere que la entidad realice juicios para aplicar los criterios de reconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la misma (véanse los párrafos 9 y 43).
- GI13 En algunos casos, la construcción para sí misma o la construcción por encargo de un activo da lugar a una obligación para la entidad, si tiene que desmantelar o retirar el activo y restaurar el lugar sobre el que se asienta. La entidad aplicará la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes* para el reconocimiento y medición de cualquier provisión resultante. La entidad aplica la NIC 16 para determinar el importe resultante incluido en el costo del activo, antes de la depreciación y de las pérdidas por deterioro. Partidas tales como la depreciación y, cuando sea aplicable, las pérdidas por deterioro ocasionan diferencias entre el importe en libros de la provisión y la cantidad incluida como importe en libros del activo. Una entidad registrará contablemente los cambios en tales pasivos según la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares*. Sin embargo, el párrafo 25E de la NIIF 1 proporciona una exención para cambios que ocurran antes de la fecha de transición a las NIIF, e indica un tratamiento alternativo cuando se aplica la exención. Un ejemplo de la adopción por primera vez de la CINIIF 1, que refleja el uso de esta exención, se recoge en los párrafos GI201–GI203.



## **NIC 17 Arrendamientos\***

---

- GI14 En la fecha de transición a las NIIF, un arrendatario o un arrendador clasifica los arrendamientos como arrendamientos operativos o arrendamientos financieros, sobre la base de las circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento (NIC 17, párrafo 10). En algunos casos, el arrendatario y el arrendador pueden acordar cambiar las condiciones del arrendamiento, sin proceder a la renovación del mismo, de manera que podría haber resultado una clasificación diferente, según la NIC 17, de la que hubiera tenido efecto con las condiciones originales del comienzo del arrendamiento. En tal caso, el acuerdo revisado es considerado como un nuevo acuerdo, con sus correspondientes términos. Sin embargo, cambios en las estimaciones (por ejemplo, cambios en las estimaciones de la vida útil o del valor residual de la propiedad arrendada), o cambios en las circunstancias (por ejemplo, incumplimientos del arrendatario), no darán lugar a una nueva consideración del arrendamiento.
- GI15 Cuando la NIC 17 fue revisada en 1997, el método de la inversión efectiva neta, para el reconocimiento de ingresos financieros por parte del arrendador, fue eliminado. La NIC 17 permite a los arrendadores financieros eliminar este método prospectivamente. Sin embargo, las disposiciones transitorias de la NIC 17 no se aplican al balance de apertura con arreglo a NIIF de una entidad (párrafo 9 de la NIIF). Por tanto, el arrendador financiero medirá las cuentas a cobrar por el arrendamiento financiero, en su balance de apertura con arreglo a NIIF, como si el método de la inversión efectiva neta no hubiera estado nunca permitido.
- GI16 La SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos* se aplica a los periodos de alquiler que comienzan en o a partir del 1 de enero de 1999. Sin embargo, un adoptante por primera vez aplicará la SIC-15 a todos los arrendamientos, independientemente de que comenzaran antes o después de esa fecha.

## **NIC 18 Ingresos Ordinarios**

---

- GI17 Si la entidad ha recibido importes que todavía no tienen la consideración de ingresos según la NIC 18 (por ejemplo, los importes de una venta que no cumple todavía con los requisitos para su reconocimiento), la entidad reconocerá los importes recibidos como un pasivo en su balance de apertura de acuerdo a NIIF, y medirá ese pasivo por importe recibido.

## **NIC 19 Beneficios a los Empleados**

---

- GI18 En la fecha de transición a las NIIF, la entidad aplica la NIC 19 para la medición de los activos y pasivos netos de beneficio de los empleados según los planes de beneficio correspondientes, pero puede elegir reconocer todas las ganancias o pérdidas actuariales acumuladas desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF, incluso si su política contable según la NIC 19 conllevara dejar algunas de las últimas ganancias o pérdidas actuariales sin reconocer (párrafo 20 de la NIIF). Las disposiciones transitorias en la NIC 19 no se aplican al balance de apertura con arreglo a NIIF de una entidad (párrafo 9 de la NIIF).
- GI19 Las hipótesis actuariales de una entidad en la fecha de transición a las NIIF serán coherentes con las hipótesis actuariales hechas en la misma fecha según los PCGA anteriores (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en las políticas

---

\* Según versión revisada en 2003.

contables), a menos que exista evidencia objetiva de que tales hipótesis fueran erróneas (párrafo 31 de la NIIF). El impacto de cualquier revisión posterior a dichas hipótesis es una ganancia o pérdida actuarial del periodo en el que la entidad realiza las revisiones.

- GI20 La entidad puede necesitar realizar hipótesis actuariales en la fecha de transición a las NIIF que no fueran necesarias según los PCGA anteriores. Tales hipótesis actuariales no reflejan las condiciones que surgieron después de la fecha de transición a las NIIF. En concreto, las tasas de descuento y el valor razonable de los activos del plan en la fecha de transición a las NIIF reflejan las condiciones del mercado en esa fecha. De forma parecida, las hipótesis actuariales de la entidad en la fecha de transición a las NIIF acerca de las tasas de reemplazo futuras de los trabajadores no reflejan un aumento significativo en las tasas de reemplazo estimadas de los trabajadores como resultado de un reducción del plan de pensiones que tuvo lugar después de la fecha de transición a las NIIF (párrafo 32 de las NIIF).
- GI21 En muchos casos, los primeros estados financieros con arreglo a NIIF reflejarán mediciones de las obligaciones por beneficios de los empleados en tres fechas: la fecha de presentación, la fecha del balance comparativo y la fecha de transición a las NIIF. La NIC 19 aconseja a la entidad que utilice a un actuario en la medición de todas las posibles obligaciones de beneficios por retiro. Para disminuir costos, la entidad puede requerir al actuario que lleve a cabo una valoración actuarial detallada en una o dos de estas fechas, y extienda la(s) valoración(es) hacia delante o hacia atrás hasta la(s) otra(s) fecha(s). Cualquier extensión hacia delante o hacia atrás reflejará todas las transacciones significativas y demás hechos relevantes ocurridos (incluyendo cambios en los precios de mercado y en las tasas de interés) (NIC 19, párrafo 57).

### **NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera\***

---

- GI21A La entidad puede, siguiendo PCGA anteriores, haber tratado la plusvalía comprada surgida en la adquisición de un negocio en el extranjero y cualquier ajuste a valor razonable sobre los importes en libros de los activos y pasivos surgidos en la adquisición de dicho negocio como activos y pasivos de la entidad más que como activos y pasivos del negocio en el extranjero. En ese caso, la entidad puede aplicar prospectivamente los requerimientos del párrafo 47 de la NIC 21 a todas las adquisiciones que hayan tenido lugar con posterioridad a la fecha de transición a las NIIF.

### **NIIF 3 Combinaciones de Negocios**

---

- GI22 Los siguientes ejemplos ilustran el efecto del Apéndice B de la NIIF, asumiendo que un adoptante por primera vez usa esta exención.

---

\* Según versión revisada en 2003.

**Ejemplo GI 2: Combinación de negocios****Información**

Los primeros estados financieros con arreglo a NIIF de la entidad B tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre de 2005, e incluyen información comparativa solamente para 2004. El 1 de julio de 2001, la entidad B adquirió el 100 por cien de la subsidiaria C. Según sus PCGA anteriores, la entidad B:

- (a) Clasificó la combinación de negocios como una adquisición llevada a cabo por B.
- (b) Midió los activos adquiridos y los pasivos asumidos por los siguientes importes, según los PGCA anteriores, a 31 de diciembre de 2003 (fecha de transición a las NIIF):
  - (i) Activos identificables menos pasivos identificables, para los que las NIIF requieren una medición basada en el costo, a la fecha de la combinación: 200 (con una base fiscal de 150 y una tasa aplicable del 30 por ciento).
  - (ii) Pasivo por pensiones (cuyo valor presente de la obligación por beneficios definidos, medido según la NIC 19 *Beneficios a Empleados*, es de 130, mientras que el valor razonable de los activos del plan es de 100): nulo (puesto que la entidad B usaba el método de pago sobre la marcha para contabilizar las pensiones, según sus PCGA anteriores). La base fiscal del pasivo por pensiones es también nula.
  - (iii) Plusvalía comprada: 180.
- (c) No reconoció, en la fecha de la adquisición, el impuesto diferido de las diferencias temporarias asociadas con los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos.

**Aplicación de los requerimientos**

En su balance (consolidado) de apertura con arreglo a NIIF, la entidad B:

- (a) Clasificará la combinación de negocios como una adquisición por parte de B, incluso si la misma hubiera cumplido, según la NIIF 3, las condiciones de una adquisición inversa por parte de la subsidiaria C, o hubiera sido una unificación de intereses (apartado a del párrafo B2 de la NIIF).
- (b) No ajustará la amortización acumulada de la plusvalía comprada. La entidad B realizará la comprobación del deterioro, según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, y reconocerá la eventual pérdida por deterioro, a partir de las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF. Si no existiera deterioro, se conservaría el importe en libros de la plusvalía comprada en 180 (apartado g del párrafo B2).
- (c) En los activos identificables netos para los que las NIIF requieran mediciones basadas en el coste para fechas posteriores a la combinación de negocios, tratará su importe en libros inmediatamente posterior a la combinación, según los PCGA anteriores, como el costo atribuido en esa fecha (apartado e del párrafo B2).

*Continúa...*

...Continuación

**Ejemplo GI 2: Combinación de negocios**

- (d) No reexpresará la depreciación o amortización acumulada de los activos identificables netos mencionados en (c), excepto si los métodos y tasas de depreciación, según los PCGA anteriores, dieran como resultado importes significativamente diferentes de los requeridos por las NIIF (por ejemplo, si hubiesen sido adoptados sólo por motivos fiscales y no reflejasen una estimación razonable de las vidas útiles de los activos según las NIIF). Si no se llevase a cabo ninguna reexpresión, el importe en libros de tales activos, en el balance de apertura con arreglo a NIIF, sería igual al importe en libros según los PCGA anteriores, en la fecha de transición a las NIIF, esto es, 200 (párrafo GI 7).
- (e) Si hubiera alguna indicación de que se ha deteriorado el valor de los activos identificables, haría las comprobaciones del deterioro a partir de las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF (véase la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*).
- (f) Reconocerá el pasivo por pensiones, y lo medirá por valor presente de la obligación por beneficios definidos (130) menos el valor razonable de los activos del plan (100), lo que da un importe en libros de 30, con el débito correspondiente a ganancias retenidas (apartado d del párrafo B2). No obstante, si la subsidiaria C hubiera adoptado las NIIF en un periodo anterior, la entidad B medirá el pasivo por pensiones por el mismo importe que lo haga C en sus estados financieros individuales (párrafo 25 de la NIIF y Ejemplo GI 9)
- (g) Reconocerá un pasivo neto por impuestos diferidos de 6 (20 al 30 por ciento), que surge de:
- (i) la diferencia temporaria tributable de 50 (200 menos 150) asociada con los activos identificables adquiridos y con los pasivos asumidos, diferentes de los que corresponden a pensiones, menos
  - (ii) la diferencia temporaria deducible de 30 (30 menos cero) asociada con el pasivo por pensiones.

La entidad reconocerá el incremento resultante en el pasivo por impuestos diferidos como una reducción de las ganancias retenidas (apartado k del párrafo B2 de la NIIF). Si apareciera una diferencia temporaria tributable por el reconocimiento inicial de la plusvalía comprada, la entidad B no reconocería el pasivo por impuestos diferidos (apartado a del párrafo 15 de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).

**Ejemplo GI 3: Combinación de negocios—provisión por reestructuración****Información**

Los primeros estados financieros con arreglo a NIIF de la entidad D tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre de 2005, e incluyen información comparativa solamente para 2004. El 1 de julio de 2003, la entidad D adquirió el 100 por ciento de la subsidiaria E. Siguiendo los PCGA anteriores, la entidad D reconoció una provisión por reestructuración por un importe (no descontado) de 100, que no cumple las condiciones de un pasivo identificable según la NIIF 3. El reconocimiento de esta provisión por reestructuración incrementó la plusvalía comprada en 100. A 31 de diciembre de 2003 (fecha de transición a las NIIF), la entidad D:

- (a) Había pagado costos de reestructuración por 60; y
- (b) Estimó que pagaría además costos de 40 en 2004, y que los efectos del descuento no eran significativos. A 31 de diciembre de 2003, tales costos adicionales no cumplían las condiciones como provisión según la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*.

**Aplicación de los requerimientos**

En su balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad D:

- (a) No reconocerá ninguna provisión por reestructuración (apartado c del párrafo B2 de la NIIF).
- (b) No ajustará el importe asignado a la plusvalía comprada. No obstante, la entidad D realizará la comprobación del deterioro según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, y reconocerá la eventual pérdida de valor que resulte (apartado g del párrafo B2).
- (c) Como resultado de (a) y (b), informará de que las ganancias retenidas en su balance de apertura con arreglo a NIIF son 40 más (antes del impuesto a las ganancias, y después del reconocimiento de cualquier eventual deterioro del valor) que en el balance a la misma fecha según los PCGA anteriores.

**Ejemplo GI 4: Combinación de negocios—activos intangibles****Información**

Los primeros estados financieros con arreglo a NIIF de la entidad F tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre de 2005, e incluyen información comparativa solamente para 2004. El 1 de julio de 2001, la entidad F adquirió el 75 por ciento de la subsidiaria G. Según sus PGCA anteriores, la entidad F asignó inicialmente un importe en libros de 200 a los activos intangibles, que no cumplían las condiciones para reconocimiento de la NIC 38 *Activos Intangibles*. La base fiscal de estos activos intangibles es nula, lo que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos (al 30 por ciento) de 60.

El 31 de diciembre de 2003 (fecha de transición a las NIIF), el importe en libros de los activos intangibles, según los PCGA anteriores, era de 160, y el importe en libros del correspondiente pasivo por impuestos diferidos de 48 (30 por ciento de 160).

**Aplicación de los requisitos**

Puesto que los activos intangibles no cumplen las condiciones, según la NIC 38, para su reconocimiento por separado, la entidad F los transferirá a la plusvalía comprada, junto con el pasivo por impuestos diferidos (48) y los intereses minoritarios (punto i del apartado g del párrafo B2 de la NIIF). Los correspondientes intereses minoritarios ascienden a 28 (25 por ciento de  $[160-48=112]$ ). Así, el incremento en la plusvalía comprada es de 84—activos intangibles (160) menos pasivos por impuestos diferidos (48) menos intereses minoritarios.

La entidad F realizará la comprobación del deterioro de la plusvalía comprada, según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, y reconocerá la eventual pérdida por deterioro, teniendo en cuenta las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF (punto iii del apartado g del párrafo B2 de la NIIF).

**Ejemplo GI 5: Combinación de negocios—plusvalía comprada deducida del patrimonio neto y tratamiento de los activos intangibles correspondientes**

**Información**

La entidad H adquirió una subsidiaria antes de la fecha de transición a las NIIF. Siguiendo sus PCGA anteriores, la entidad:

- (a) reconoció la plusvalía comprada deduciéndola inmediatamente del patrimonio neto;
- (b) reconoció un activo intangible de la subsidiaria que no cumplía las condiciones de reconocimiento según la NIC 38; y
- (c) no reconoció un activo intangible de la subsidiaria que podría cumplir, según la NIC 38, las condiciones para su reconocimiento como un activo en los estados financieros de la subsidiaria, la cual poseía el activo en la fecha de su adquisición por parte de la entidad H.

**Aplicación de los requerimientos**

En su balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad H:

- (a) No reconocerá la plusvalía comprada, puesto no la reconoció tampoco como activo según los PCGA anteriores (apartados g e i del párrafo B2).
- (b) No reconocerá el activo intangible que no cumple las condiciones para su reconocimiento como activo según la NIC 38. Puesto que la entidad H dedujo, según sus PCGA anteriores, la plusvalía comprada del patrimonio neto, la eliminación de este activo intangible reducirá las ganancias retenidas (punto ii del apartado c del párrafo B2).
- (c) Reconocerá el activo intangible, que cumple las condiciones para su reconocimiento según la NIC 38, como un activo en los estados financieros individuales de la subsidiaria, incluso aunque el importe asignado al mismo según los PCGA anteriores, en los estados financieros consolidados de la entidad H, fuera nulo (apartado f del párrafo B2). Los criterios de reconocimiento de la NIC 38 incluyen la posibilidad de medir de forma fiable del costo (párrafo GI45 a GI48) y la entidad H medirá el activo al costo menos la depreciación acumulada y la eventual pérdida por deterioro del valor identificada según la NIC 36. Puesto que la entidad H dedujo, según sus PCGA anteriores, la plusvalía comprada del patrimonio neto, el reconocimiento de este activo intangible aumentará las ganancias retenidas (punto ii del apartado c del párrafo B2). No obstante, si este activo intangible hubiera quedado subsumido en la plusvalía comprada, reconocida como activo según los PCGA anteriores, la entidad H habría disminuido el importe en libros de tal plusvalía comprada (y, si fuera de aplicación, habría ajustado los impuestos diferidos y los intereses minoritarios) (punto i del apartado g del párrafo B2).

**Ejemplo GI 6: Combinación de negocios—subsidiaria no consolidada según los PCGA anteriores**

**Información**

La fecha de transición a las NIIF de la controladora J es el 1 de enero de 2004. Según sus PCGA anteriores, la controladora J no consolidó su 75 por ciento de la subsidiaria K, adquirida en una combinación de negocios el 15 de julio de 2001. El 1 de enero de 2004:

- (a) El coste de la inversión de la controladora J en la subsidiaria K es de 180.
- (b) Según las NIIF, la subsidiaria K mediría sus activos por 500 y sus pasivos (incluyendo los impuestos diferidos según la NIC 12) por 300. Según estas premisas, los activos netos de la subsidiaria K son 200 según las NIIF.

**Aplicación de los requerimientos**

La controladora J consolidará la subsidiaria K. El balance consolidado a 1 de enero de 2004 incluirá:

- (a) Activos de la subsidiaria K por 500, y pasivos de la misma por 300.
- (b) Intereses minoritarios por 50 (25 por ciento de [500-300]).
- (c) Plusvalía comprada por 30 [el coste de 180 menos el 75 por ciento de (500-300), de acuerdo con el apartado j del párrafo B2]. La controladora J realizará la comprobación del deterioro del valor según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, y reconocerá la eventual pérdida de valor teniendo en cuenta las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF (punto iii del apartado g del párrafo B2).

**Ejemplo GI 7: Combinación de negocios—arrendamiento financiero no capitalizado según los PCGA anteriores**

**Información**

La fecha de transición a las NIIF de la controladora L es el 1 de enero de 2004. La controladora L adquirió la subsidiaria M el 15 de enero de 2001, y no capitalizó los arrendamientos financieros que la misma poseía. Si la citada subsidiaria M hubiera preparado estados financieros individuales con arreglo a NIIF, habría reconocido, a 1 de enero de 2004, obligaciones procedentes del arrendamiento financiero por 300, así como activos arrendados por 250.

**Aplicación de los requerimientos**

En su balance de apertura con arreglo a NIIF, la controladora L reconocerá obligaciones por el arrendamiento financiero de 300, y activos arrendados por 250, cargando a las ganancias retenidas las 50 de diferencia (apartado f del párrafo B2).



## **NIC 23 Costos por Intereses**

---

- GI23 En la primera adopción de las NIIF, la entidad adoptará una política de capitalización de los costos por intereses (tratamiento alternativo permitido por la NIC 23) o de no capitalizarlos (tratamiento por punto de referencia de la NIC 23). La entidad aplicará esta política uniformemente en su balance de apertura con arreglo a NIIF y en todos los periodos presentados en sus primeros estados financieros con arreglo a NIIF. Sin embargo, si la entidad estableció un costo atribuido para un activo, no procederá a capitalizar los costos por intereses incurridos antes de la fecha de la medición en que estableció el costo atribuido.
- GI24 Según el tratamiento alternativo permitido, la NIC 23 exige revelar los costos por intereses capitalizados durante el periodo. Ni la NIC 23 ni esta NIIF exigen revelar el importe acumulado capitalizado.
- GI25 La NIC 23 contiene disposiciones transitorias que aconsejan la aplicación retroactiva, pero permite a la entidad que adopta el tratamiento alternativo permitido capitalizar (prospectivamente) sólo aquellos costos por intereses, incurridos después de la fecha de vigencia de la NIC, que cumplan las condiciones para su capitalización. Sin embargo, si un adoptante por primera vez escoge el tratamiento alternativo permitido de la NIC 23, la NIIF exige la aplicación retroactiva de este tratamiento, incluso para periodos anteriores a la fecha de vigencia de la NIC 23 (párrafo 9 de la NIIF).

## **NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados**

---

- GI26 Un adoptante por primera vez consolida todas las subsidiarias que controla, a menos que la NIC 27 exija otra cosa.
- GI27 Si un adoptante por primera vez no consolidó una subsidiaria según los PCGA anteriores:
- (a) En sus estados financieros consolidados, el adoptante por primera vez medirá los activos y pasivos de la subsidiaria a los mismos importes en libros que en los estados financieros independientes de la subsidiaria, después de eliminar las partidas intragrupo y considerar el efecto de las combinaciones de negocios (párrafo 25 de la NIIF). Si la subsidiaria no ha adoptado las NIIF in sus estados financieros independientes, los importes en libros descritos anteriormente son aquellos que las NIIF exigirían en aquellos estados financieros independientes [apartado (j) del párrafo B2 de la NIIF].
  - (b) Si la controladora adquirió la subsidiaria en una combinación de negocios anterior a la fecha de transición a las NIIF, la controladora reconocerá la plusvalía comprada, como se explicó en el ejemplo 6.
  - (c) si la controladora no adquirió la subsidiaria en una combinación de negocios, sino que participó en su creación, no reconocerá la plusvalía comprada.
- GI28 Si un adoptante por primera vez ajusta los importes en libros de activos y pasivos de sus subsidiarias para elaborar su balance de apertura con arreglo a NIIF, esto puede afectar a los intereses minoritarios y a los impuestos diferidos.
- GI29 Los GI Ejemplos 8 y 9 ilustran los párrafos 24 y 25 de la NIIF, que tratan casos en los que la controladora y sus subsidiarias se convierten en adoptantes por primera vez en diferentes fechas.

**Ejemplo GI 8: La controladora adopta las NIIF antes que la subsidiaria****Información**

La controladora N presenta sus primeros estados financieros (consolidados) en 2005. Su subsidiaria O, en la que participa con el 100 por ciento desde la creación, prepara información según las NIIF para propósitos de consolidación interna desde el comienzo, pero no presentará sus primeros estados financieros (individuales) con arreglo a NIIF hasta 2007.

**Aplicación de los requerimientos**

Si la subsidiaria O aplica el apartado a del párrafo 24 de la NIIF, los importes en libros de sus activos y pasivos serán los mismos, a 1 de enero de 2006, tanto en su balance de apertura (individual) con arreglo a NIIF, como en el balance consolidado de la controladora N (salvo por los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación), y estarán basados en la fecha de transición de la controladora N a las NIIF.

Alternativamente, la subsidiaria O puede, según el apartado b del párrafo 24 de la NIIF, medir todos sus activos o pasivos con referencia a su propia fecha de transición a las NIIF (1 de junio de 2006). No obstante, el hecho de que la subsidiaria se convierta en adoptante por primera vez en 2007 no cambia los importes en libros de sus activos y pasivos en los estados financieros consolidados de la controladora N.

**Ejemplo GI 9: La subsidiaria adopta las NIIF antes que la controladora****Información**

La controladora P presenta sus primeros estados financieros (consolidados) con arreglo a NIIF en 2007. Su subsidiaria extranjera Q, en la que participa con el 100 por ciento desde la creación, presentó sus primeros estados financieros (individuales) con arreglo a NIIF en 2005. Hasta 2007, la subsidiaria Q ha preparado información para propósitos de consolidación interna según los PCGA anteriores de la controladora P.

**Aplicación de los requerimientos**

El importe en libros de los activos y pasivos de la subsidiaria, a 1 de enero de 2006, serán los mismos tanto en el balance (consolidado) de apertura de la controladora P, como en los estados financieros separados de la subsidiaria Q (salvo por los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación), y estarán basados en la fecha de transición de la subsidiaria Q a las NIIF. El hecho de que la controladora P se convierta en adoptante por primera vez en 2007, no cambia esos importes en libros (párrafo 25 de la NIIF).

GI30 Los párrafos 24 y 25 de la NIIF no invalidan los siguientes requerimientos:

- (a) Aplicar el Apéndice B de la NIIF a los activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios que tuvo lugar antes de la fecha de transición a las NIIF. Sin embargo, el párrafo 25 es relevante para los activos y pasivo adquiridos por la subsidiaria después de la combinación de negocios y todavía en su poder en la fecha de transición a las NIIF.
- (b) Aplicar el resto de la NIIF para la medición de todos los activos y pasivos para los que los párrafos 24 y 25 no son relevantes.
- (c) Suministrar todas las revelaciones exigidas por la NIIF como en la fecha de transición a las NIIF del adoptante por primera vez.

- GI31 El párrafo 24 de la NIIF se aplica también cuando una subsidiaria se convierte en adoptante por primera vez después que su controladora, por ejemplo en los casos en que aquélla preparaba un paquete de información con arreglo a NIIF para efectos de consolidación, que no constituía un conjunto completo de estados financieros con arreglo a NIIF. Esta situación podría ser pertinente no sólo si los estados financieros de la subsidiaria cumplían totalmente con los criterios de reconocimiento y medición de las NIIF, sino también cuando los mismos se ajustaban por temas tales como revisión de hechos posteriores a la fecha del balance y el reparto centralizado de los costos por pensiones. Según la revelación exigida en el párrafo 41 de la NIIF, los ajustes centralizados practicados en un conjunto de información no publicada no son correcciones de errores. Sin embargo, el párrafo 24 no permite a la subsidiaria ignorar errores que son irrelevantes para los estados financieros consolidados de la controladora, pero son materiales de cara para sus propios estados financieros.

### **NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias**

---

- GI32 La entidad satisface la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* para determinar su moneda de medición y de presentación (véase SIC-19 *Moneda de los Estados Financieros—Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29*. Si la entidad elabora su balance de apertura con arreglo a NIIF, aplica la NIC 29 a todos los periodos durante los que la economía de la moneda funcional era hiperinflacionaria).
- GI33 La entidad puede elegir emplear el valor razonable de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a las NIIF como su costo atribuido en esa fecha (párrafo 16 de la NIIF), en cuyo caso suministrará las revelaciones exigidas por el párrafo 44 de la NIIF.
- GI34 Si la entidad elige acogerse a las excepciones de los párrafos 16 a 19 de la NIIF, aplicará la NIC 29 a los periodos posteriores a la fecha para la que se determinó el importe revaluado o el valor razonable.

### **NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación\***

---

- GI35 En su balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad aplica el criterio de la NIC 32 de clasificar los instrumentos financieros emitidos (o los componentes de instrumentos financieros emitidos) como pasivos financieros o como instrumentos de patrimonio, de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual en el momento en el que dicho instrumento satisface los criterios de reconocimiento de la NIC 32 (párrafos 15 y 30), sin considerar hechos posteriores a esa fecha (distintos de los cambios en los plazos de los instrumentos).
- GI36 Para los instrumentos compuestos en circulación en la fecha de transición a las NIIF, la entidad determinará los importes en libros iniciales de los componentes sobre la base de las circunstancias existentes cuando el instrumento se emitió (NIC 32, párrafo 30). La entidad determinará tales importes en libros usando la versión de la NIC 32 vigente en la fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a NIIF. Si el componente de pasivo ya no va a mantenerse en circulación en la fecha de transición a las NIIF, un adoptante por primera vez necesita no separar el componente de neto inicial del instrumento de los intereses del componente de pasivo (párrafo 23 de la NIIF).

---

\* Según la versión revisada en 2003 [título modificado en 2005].

## **NIC 34 Información Financiera Intermedia**

- GI37 La NIC 34 se aplica si una entidad está obligada, o elige, presentar información financiera intermedia de acuerdo con las NIIF. Según esto, ni la NIC 34 ni la NIIF exige a la entidad:
- (a) presentar información financiera intermedia que satisfaga la NIC 34; o
  - (b) elaborar nuevas versiones de información financiera intermedia presentada según los PCGA anteriores. Sin embargo, si una entidad elabora información financiera intermedia según la NIC 34 para parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a NIIF, la entidad debe reelaborar la información comparativa presentada de forma que satisfaga las NIIF.
- GI38 La entidad aplica la NIIF en cada información financiera intermedia que presenta según la NIC 34 para parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a NIIF. En concreto, el párrafo 45 de la NIIF exige a la entidad que revele varias reconciliaciones (véase GI ejemplo 10).

### **Ejemplo GI 10: Información financiera intermedia**

#### **Información**

Los primeros estados financieros con arreglo a NIIF de la entidad R tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre de 2005, y el informe financiero intermedio, según la NIC 34, se refiere al trimestre que termina el 31 de marzo de 2005. La entidad R preparó estados financieros siguiendo los PCGA anteriores para el año que terminó el 31 de diciembre de 2004, y también preparó información financiera intermedia a lo largo de 2004.

#### **Aplicación de los requerimientos**

En cada informe financiero intermedio trimestral para 2005, la entidad R incluirá conciliaciones de:

- (a) su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, al final del trimestre comparable de 2004, con el que resulte según las NIIF en la misma fecha; y
- (b) su ganancia o pérdida según los PCGA anteriores, para el trimestre comparable de 2004 (tanto la del trimestre como la acumulada hasta la fecha), con su ganancia o pérdida según las NIIF.

*Continúa...*

...Continuación

**Ejemplo GI 10: Información financiera intermedia**

Además de las conciliaciones requeridas por (a) y (b), y las revelaciones requeridas por la NIC 34, el informe financiero intermedio del primer trimestre de 2005 incluirá conciliaciones (o una referencia a otro documento publicado que incluya tales conciliaciones) referentes a:

- (a) su patrimonio neto según PCGA, a 1 de enero de 2004 y 31 de diciembre de 2004, con su patrimonio neto según las NIIF en esas fechas; y
- (b) su ganancia o pérdida para 2004 según las PCGA anteriores, con su ganancia o pérdida según las NIIF.

Cada una de las anteriores conciliaciones contendrá un detalle suficiente para permitir a los usuarios comprender los ajustes significativos en el balance y en el estado de resultados. La entidad R explicará también los ajustes significativos realizados en el estado de flujo de efectivo.

Si la entidad R fuese consciente de errores cometidos según los PCGA anteriores, distinguirá en las conciliaciones entre la corrección de esos errores y los cambios en las políticas contables.

Si la entidad R no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes según PCGA, información significativa para la comprensión del periodo intermedio corriente, sus informes financieros intermedios de 2005 revelarán tal información, o bien incluirán una referencia a otro documento publicado donde se contenga (párrafo 46 de la NIIF).

**NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos y  
NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes**

GI39 La entidad aplicará la NIC 36 para:

- (a) Determinar si existe alguna pérdida por deterioro en la fecha de transición a las NIIF; y
- (b) Medir cualquier pérdida por deterioro que exista en esa fecha, y revertir cualquier pérdida por deterioro que ya no exista en esa fecha. Los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a NIIF incluyen revelaciones que la NIC 36 habría exigido si la entidad hubiera reconocido dichas pérdidas por deterioro o la reversión en el periodo que comienza en la fecha de transición a las NIIF [apartado (c) del párrafo 39 de la NIIF].

GI40 Las estimaciones empleadas para determinar si una entidad reconoce una pérdida por deterioro o una provisión (y medir cualquier pérdida por deterioro o provisión) en la fecha de transición de las NIIF son coherentes con las estimaciones hechas en la misma fecha según los PCGA anteriores (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que dichas estimaciones fueran erróneas (párrafos 31 y 32 de las NIIF). La entidad revelará el impacto de cualquier revisión posterior a esas estimaciones como un hecho del periodo en el que hace las revisiones.

- GI41 Para valorar si es necesario reconocer una pérdida por deterioro o una provisión (y para medir cualquier pérdida por deterioro o provisión) en la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede necesitar hacer estimaciones para esa fecha que no fueran necesarias según los PCGA anteriores. Dichas estimaciones e hipótesis no reflejarán condiciones que surgieran después de la fecha de transición a las NIIF (párrafo 33 de las NIIF).
- GI42 Las disposiciones transitorias de la NIC 36 y de la NIC 37 no se aplican a los primeros estados financieros según las NIIF de una entidad (párrafo 9 de las NIIF).
- GI43 La NIC 36 exige la reversión de las pérdidas por deterioro en algunos casos. Si el balance de apertura con arreglo a NIIF de la entidad refleja pérdidas por deterioro, la entidad reconoce cualquier reversión posterior de dichas pérdidas por deterioro en el estado de resultados (excepto cuando la NIC 36 exige a la entidad que trate la reversión como una revaluación). Esto se aplica tanto a las pérdidas por deterioro reconocidas según los PCGA anteriores, como a las pérdidas por deterioro adicionales reconocidas en la transición a las NIIF.

### **NIC 38 Activos Intangibles\***

---

- GI44 El balance de apertura con arreglo a NIIF de la entidad:
- (a) excluirá todos los activos intangibles y otras partidas intangibles que no satisfagan los criterios para su reconocimiento según la NIC 38 en la fecha de transición a las NIIF; y
  - (b) incluirá todos los activos intangibles que satisfagan el criterio de reconocimiento de la NIC 38 en esa fecha, excepto los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios que no hubieran sido reconocidos en el balance del adquirente según los PCGA anteriores y tampoco alcanzarían su reconocimiento según la NIC 38 en el balance individual de la adquirida [véase el apartado (f) del párrafo B2 de la NIIF].
- GI45 Los criterios contenidos en la NIC 38 exigen a la entidad reconocer un activo intangible si, y sólo si:
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que son atribuibles al activo fluyan a la entidad; y
  - (b) el costo del activo puede ser medido con fiabilidad.
- La NIC 38 complementa estos dos criterios con otros adicionales, y más concretos, para los activos intangibles generados internamente.
- GI46 Según los párrafos 53 y 59 de la NIC 38, la entidad capitalizará los costos de creación de activos intangibles generados internamente de forma prospectiva, esto es, desde la fecha en la que son satisfechos. La NIC 38 no permite a la entidad, de forma preventiva, concluir retroactivamente que dichos criterios de reconocimiento se satisficieran en un momento pasado. Por tanto, incluso si la entidad concluye de forma preventiva que era probable obtener los flujos futuros de los beneficios económicos de un activo intangible generado internamente, y la entidad fuera capaz de reconstruir los costos de mismo fiablemente, la NIC 38 prohibiría la capitalización de costos incurridos antes de la fecha en la que la entidad:

---

\* Revisada en 2004.

- (a) concluya, sobre la base en la valoración hecha y documentada en la fecha de esa conclusión, que era probable que los beneficios económicos futuros del activo fluyan a la entidad; y
  - (b) cuente con un sistema fiable para la acumulación de los costos de los activos intangibles generados internamente cuando, o inmediatamente después de que, hayan sido incurridos.
- GI47 Si un activo intangible generado internamente tiene la consideración para su reconocimiento en la fecha de transición a las NIIF, la entidad reconocerá el activo en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, incluso si había reconocido el desembolso asociado como un gasto según los PCGA anteriores. Si el activo no puede reconocerse según la NIC 38 hasta una fecha posterior, su costo es la suma de los desembolsos incurridos desde esta última fecha.
- GI48 Los criterios discutidos en el párrafo GI45 también se aplican a un activo intangible adquirido independientemente. En muchos casos, la documentación actual elaborada para apoyar la decisión de adquirir el activo contendrá una valoración de los beneficios económicos futuros. Además, como se explicó en el párrafo 23 de la NIC 38, el costo de un activo intangible adquirido independientemente puede habitualmente ser medido de forma fiable.
- GI49 Para el caso de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios antes de la fecha de transición a las NIIF, su importe en libros según los PCGA anteriores inmediatamente después de la combinación de negocios es su costo atribuido según las NIIF en esa fecha [apartado (e) del párrafo B2 de la NIIF]. Si ese importe en libros fuera cero, el adquirente no reconocerá el activo intangible en su balance consolidado de apertura con arreglo a NIIF, a menos que tuviera esa consideración de activo según la NIC 38, aplicando los criterios discutidos en los párrafos GI45–GI48, para el reconocimiento en la fecha de transición a las NIIF en el balance individual de la adquirida [apartado (f) del párrafo B2]. Si dichos criterios de reconocimiento son satisfechos, el adquirente medirá el activo sobre la base que la NIC 38 exigiría en el balance individual de la adquirida. El ajuste resultante afecta a la plusvalía comprada [apartado (g)(i) del párrafo B2 de la NIIF].
- GI50 Un adoptante por primera vez puede elegir emplear el valor razonable de un activo intangible en la fecha de un hecho tal como una privatización o una oferta pública inicial como su costo atribuido en la fecha del evento (párrafo 19 de la NIIF), con tal de que el activo intangible pueda ser reconocido según la NIC 38 (párrafo 10 de la NIIF). Además, si, y sólo si, un activo intangible satisface los criterios de reconocimiento según la NIC 38 (incluyendo la medición fiable del costo original) y los criterios de la NIC 38 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo), el adoptante por primera vez puede elegir entre emplear uno de los siguientes importes como costo atribuido (párrafo 18 de la NIIF):
- (a) el valor razonable en la fecha de transición a las NIIF (párrafo 16), en cuyo caso la entidad suministrará las revelaciones exigidas en el párrafo 44 de la NIIF; o
  - (b) el importe de una revaluación según los PCGA anteriores, siempre que satisfagan satisfacen el criterio del párrafo 17 de la NIIF.
- GI51 Si los métodos y las tasas de amortización de la entidad según los PCGA anteriores fueran aceptables según las NIIF, la entidad no tiene que reelaborar su amortización acumulada en su balance de apertura con arreglo a NIIF. En cambio, la entidad registrará contablemente los cambios en la vida útil estimada o en el modelo de amortización, de forma prospectiva, desde el periodo en el que lleve a cabo el cambio en la estimación (párrafo 31 de esta NIIF y párrafo 104 de la NIC 38). Sin embargo, en

algunos casos, los métodos y tasas de amortización de la entidad según los PCGA anteriores pueden diferir de los que resultarían aceptables según las NIIF (por ejemplo, si se adoptara únicamente para propósitos fiscales y no reflejara una estimación razonable de la vida útil del activo). Si tales diferencias tienen un efecto relevante en los estados financieros, la entidad ajustará la amortización acumulada en su balance de apertura con arreglo a NIIF retroactivamente, de forma que cumpla con las NIIF (párrafo 31 de la NIIF).

## **NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición\***

GI52 La entidad reconocerá y medirá todos los activos financieros y pasivos financieros en su balance de apertura con arreglo a NIIF de acuerdo con la NIC 39, excepto lo especificado en los párrafos 27 a 30 de la NIIF, que abordan la baja en cuentas y la contabilidad de coberturas, y el párrafo 36 A, que contempla una exención para reexpresar información comparativa.

### **Reconocimiento**

GI53 La entidad reconocerá todos los activos financieros y pasivos financieros (incluyendo los derivados) que puedan reconocerse según la NIC 39 y no deban ser dados de baja según la misma, excepto los activos financieros no derivados y pasivos financieros no derivados dados de baja según los PCGA anteriores antes del 1 de enero de 2004, para los cuales la entidad no escoja aplicar el párrafo 27A (véase los párrafos 27 y 27A de la NIIF). Por ejemplo, la entidad que no aplique el párrafo 27A no reconoce activos transferidos en una titulización, u otra transacción que tenga lugar antes del 1 de enero de 2004 si tales transacciones cumplían las condiciones para ser dadas de baja según los PCGA previos. Sin embargo, si la entidad emplea el mismo acuerdo de titulización u otro acuerdo de baja para transferencias posteriores que tengan lugar después del 1 de enero de 2004, tales transferencias cumplen los requisitos para su baja sólo si satisfacen los criterios de baja en cuentas de la NIC 39.

GI54 La entidad no reconocerá activos financieros ni pasivos financieros que no puedan ser reconocidos según la NIC 39, o ya han cualificado para su baja según la NIC 39.

### **Derivados implícitos**

GI55 Si la NIC 39 exige a la entidad que independice un derivado implícito a un contrato principal, que sus importes en libros iniciales, en la fecha en la que el instrumento satisfaga por primera vez los criterios de reconocimiento de la NIC 39, reflejen las circunstancias de esa fecha (NIC 39, párrafo 11). Si la entidad no puede determinar fiablemente el importe en libros inicial del derivado incorporado a un contrato principal, tratará el contrato combinado como un instrumento financiero mantenido para negociación (NIC 39, párrafo 12). Esto implica la medición de su valor razonable [excepto cuando la entidad no pueda determinar un valor razonable fiable, véase la NIC 39, párrafo 46(c)], reconociendo los cambios del valor razonable en resultados.

### **Medición**

GI56 Para elaborar el balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad aplicará los criterios de la NIC 39 al identificar los activos financieros y pasivos financieros que serán medidos a su valor razonable y los que serán medidos al costo amortizado. En concreto:

\* Según la versión revisada en 2003.



- (a) Para cumplir con el párrafo 51 de la NIC 39, la clasificación de activos financieros como inversiones mantenidas hasta el vencimiento descansa en una designación hecha por la entidad al aplicar la NIC 39, que refleja la intención de la entidad y su capacidad en la fecha de transición a las NIIF. De lo anterior se sigue que las ventas o transferencias de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, antes de la fecha de transición a las NIIF, no hacen saltar las reglas de la ‘contaminación’ de esta cartera, contenidas en el párrafo 9 de la NIC 39.
- (b) Para satisfacer el párrafo 9 de la NIC 39, la categoría de ‘préstamos y partidas por cobrar’ hace referencia a las circunstancias del momento en el que éstos surgieron.
- (c) Según la NIC 39, párrafo 9, los activos financieros derivados y los pasivos financieros derivados se mantienen siempre para negociar con ellos. La consecuencia es que una entidad medirá todos los activos financieros derivados, y los pasivos financieros derivados, a su valor razonable.
- (d) Para dar cumplimiento al párrafo 50 de la NIC 39, una entidad clasificará a un activo financiero no derivado o un pasivo financiero no derivado, en su balance de apertura con arreglo a NIIF, como al valor razonable con cambios en resultados si y sólo si el activo o el pasivo:
- (i) había sido adquirido o incurrido principalmente con el propósito de venderlo o recomprarlo a corto plazo; o
  - (ii) era, en la fecha de transición a las NIIF, parte de una cartera de instrumentos financieros identificados que estaban gestionados conjuntamente y para los que había evidencia de un patrón de comportamiento reciente de obtención de ganancias corto plazo.
  - (iii) fue designado para ser contabilizados al valor razonable con cambios en resultados, en la fecha de transición a las NIIF, para una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual comenzado a partir del 1 de enero de 2006.
  - (iv) fue designado al valor razonable con cambios en resultados al comienzo de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF, para una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual que comience antes del 1 de enero de 2006 y aplique los párrafos 11A, 48A, GA4B a GA4K, GA33A y GA33B, así como las modificaciones de 2005 a los párrafos 9, 12 y 13 de la NIC 39. Si la entidad reexpresase la información comparativa según la NIC 39, deberá reexpresar la información comparativa sólo si los activos y pasivos financieros designados al principio de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF, hubieran cumplido los criterios para dicha designación establecidos en los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39 en la fecha de transición a las NIIF o, en el caso de haber sido adquiridos después de la fecha de transición, hubieran cumplido los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A en la fecha de reconocimiento inicial. Para grupos de activos financieros, pasivos financieros o de ambos que sean designados de acuerdo con el párrafo 9(b)(ii) de la NIC 39 al comienzo de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF, los estados financieros comparativos deben reexpresarse para todos los activos financieros y pasivos financieros que estén dentro de los grupos en la fecha de transición a las NIIF, incluso si los activos o pasivos financieros individuales dentro de un grupo fueran dados de baja en cuentas durante el periodo comparativo.

- (e) Para cumplir con el párrafo 9 de la NIC 39, los activos financieros disponibles para la venta son una categoría residual de activos financieros que no tienen cabida en ninguna de las categorías anteriores.

- GI57 En el caso de los activos financieros y pasivos financieros medidos al costo amortizado en el balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad determinará su costo en función de las circunstancias existentes cuando los activos y pasivos cumplieron por primera vez los criterios de reconocimiento de la NIC 39. Sin embargo, si la entidad adquirió tales activos financieros y pasivos financieros en una combinación de negocios anterior, sus importes en libros, según los PCGA anteriores, medidos inmediatamente después de la combinación de negocios, serán su costos atribuido con arreglo a NIIF a esa fecha [apartado (e) del párrafo B2 de la NIIF].
- GI58 La estimación, por parte de la entidad, de las pérdidas por deterioro de los préstamos en la fecha de transición a las NIIF serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva según la cual dichas hipótesis fueran erróneas (párrafo 31 de la NIIF). La entidad tratará el impacto de cualquier revisión posterior a aquellas estimaciones de pérdidas por deterioro (o, si los criterios contenido en la NIC 39 son satisfechos, reversiones de las pérdidas por deterioro), en el mismo periodo en el que haga las revisiones.

### Ajustes de transición

- GI58A La entidad tratará un ajuste en el importe en libros de los activos financieros o pasivos financieros como un ajuste de transición que deberá reconocerse en el saldo inicial de las ganancias retenidas en la fecha de transición a las NIIF sólo en la medida que se derive de la adopción de la NIC 39. Como los derivados, distintos de los que se designan y como instrumentos de cobertura efectivos, se clasifican como mantenidos para la negociación, las diferencias entre el importe en libros previo (que puede haber sido cero) y el valor razonable de los derivados se reconoce como un ajuste del saldo de las ganancias retenidas al comienzo del año financiero en el que la NIC 39 se aplica por primera vez (distinta de para un derivado que se designa y es un instrumento efectivo de cobertura).
- GI58B La NIC 8 (según la revisión de 2003) se aplica a los ajustes que resultan de cambios en las estimaciones. Si la entidad no es capaz de determinar si una parte concreta del ajuste es un ajuste de transición o un cambio en una estimación, tratará dicha parte como un cambio en la estimación contable según la NIC 8, haciendo las revelaciones adecuadas (NIC 8, párrafos 32 a 40).
- GI59 Una entidad podría, utilizando sus PCGA anteriores, haber medido inversiones al valor razonable y reconocido las ganancias por revaluación directamente en el patrimonio neto. Si se clasifica la inversión como llevada al valor razonable con cambios en resultados, las ganancias anteriores a la aplicación de la NIC 39 que hubieran sido clasificadas en el patrimonio neto, se reclasificarán como ganancias acumuladas al aplicar la NIC 39 por primera vez. Si, en la adopción inicial de la NIC 39, se clasifica la inversión como disponible para la venta, la revaluación anterior a la aplicación de la NIC 39 se reconocerá en un componente separado del patrimonio neto. Posteriormente, la entidad reconocerá las ganancias o pérdidas del activo financiero disponible para la venta en ese componente separado, hasta que la inversión sufra deterioro, sea vendida, cobrada o se disponga de ella por otra vía. En subsiguientes bajas en cuentas o pérdidas por deterioro de los activos financieros disponibles para la venta, la entidad transferirá a los resultados la ganancia acumulada o la pérdida acumulada reconocida previamente en el patrimonio [apartado (b) del párrafo 55 de la NIC 39].

## Contabilización de coberturas

- GI60 Los párrafos 28 a 30 de la NIIF tratan la contabilidad de coberturas. La designación y documentación de una relación de cobertura debe completarse antes de la fecha de transición a las NIIF si la relación de cobertura ha de cumplir las condiciones para la contabilidad de cobertura desde esa fecha. La contabilidad de cobertura puede aplicarse prospectivamente sólo desde la fecha en que la relación de cobertura está completamente designada y documentada.
- GI60A La entidad puede, según los PCGA previos, haber diferido o no reconocido ganancias y pérdidas en una cobertura del valor razonable de una partida cubierta que no se mide a su valor razonable. Para ese valor razonable de cobertura, la entidad ajusta el importe en libros de la partida cubierta en la fecha de transición a las NIIF. El ajuste es el menor entre:
- (a) esa porción del cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta que refleja el riesgo cubierto designado y que no era reconocido según los PCGA previos; y
  - (b) esa porción del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura que refleja el riesgo cubierto designado y, según los PCGA previos, era o (i) dejado de reconocer o (ii) diferido en el balance como un activo o un pasivo.
- GI60B La entidad puede, según sus PCGA previos, tener ganancias o pérdidas diferidas sobre una cobertura del flujo de efectivo de una transacción prevista. Si, en la fecha de transición a las NIIF, la transacción cubierta estimada no es altamente probable, pero se espera que tenga lugar, la totalidad de la ganancia o pérdida diferida se reconoce en el patrimonio. Cualquier ganancia o pérdida acumulada que haya sido reclasificada en el neto, en la aplicación inicial de la NIC 39, permanece en el neto hasta que (a) la transacción estimada subsiguientemente arroje resultados en el reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, (b) la transacción estimada afecte a la ganancia o pérdida o (c) circunstancias subsiguientes cambien y no se espere que la transacción estimada, en adelante, pueda tener lugar, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida neta acumulada que se hubiera reconocido directamente en el neto se reconoce en la ganancia o pérdida. Si el instrumento de cobertura todavía se mantiene, pero la cobertura no cumple las condiciones para clasificarla como cobertura de flujos de efectivo según la NIC 39, la contabilidad de cobertura deja de ser adecuada comenzando desde la fecha de transición a las NIIF.

## **NIC 40 *Propiedades de Inversión***

---

- GI61 La entidad que adopta el modelo de valor razonable de la NIC 40 mide sus propiedades de inversión al valor razonable en la fecha de transición a las NIIF. Los requerimientos transitorios de la NIC 40 no se aplican (párrafo 9 de la NIIF).
- GI62 La entidad que adopta el modelo de costo de la NIC 40 aplica los párrafos GI7–GI13 sobre propiedades, planta y equipo.

## **Explicación de la transición a las NIIF**

---

- GI63 Los párrafos 39(a) y (b), 40 y 41 de la NIIF exigen a un adoptante por primera vez revelar conciliaciones que aporten suficiente detalle para permitir a los usuarios comprender los ajustes relevantes en el balance, en el estado de resultados y, si es

aplicable, en el estado de flujo de efectivo. El párrafo 39(a) y (b) exige conciliaciones específicas de neto y ganancias o pérdidas. El ejemplo 11 de la GI muestra una forma de satisfacer estos requerimientos.

**Ejemplo GI 11: Conciliación del patrimonio neto y de los resultados**

**Antecedentes**

La entidad adoptó las NIIF en por primera vez en 2005, con fecha de transición a las NIIF el 1 de enero de 2004. Sus últimos estados financieros según PCGA anteriores se referían al año que terminó el 31 de diciembre de 2004.

**Aplicación de los requerimientos**

Los primeros estados financieros con arreglo a NIIF incluyen las conciliaciones y notas correspondientes que se muestran a continuación:

Entre otras cosas, este ejemplo incluye una conciliación del patrimonio neto en la fecha de transición a las NIIF (1 de enero de 2004). La NIIF también requiere una conciliación al final del último periodo presentado según los PCGA anteriores (no incluido en el ejemplo).

En la práctica, puede ser útil incluir referencias cruzadas a las políticas contables y desgloses complementarios, que den más explicaciones de los ajustes mostrados en las conciliaciones siguientes.

Si el adoptante por primera vez fuera consciente de errores cometidos según los PCGA anteriores, las conciliaciones distinguirían entre la corrección de esos errores y los cambios en las políticas contables (párrafo 41 de la NIIF). En este ejemplo no se ilustra la revelación correspondiente a la corrección de un error.

*Continúa...*

...Continuación

**Ejemplo GI 11: Conciliación del patrimonio neto y de los resultados****Conciliación del patrimonio neto a 1 de enero de 2004 (fecha de transición a las NIIF)**

<b>Nota</b>	<i>PCGA anteriores</i>	<i>Efecto de la transición a las NIIF</i>	<i>NIIF</i>	
1	Propiedades, planta y equipo	8.299	100	8.399
2	Plusvalía comprada	1.220	150	1.370
2	Activos intangibles	208	(150)	58
3	Activos financieros	3.471	420	3.891
	<b>Total activos no corrientes</b>	<b>13.198</b>	<b>520</b>	<b>13.718</b>
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	3.710	0	3.710
4	Inventarios	2.962	400	3.362
5	Otras cuentas por cobrar	333	431	764
	Efectivo y equivalentes al efectivo	748	0	748
	<b>Total activos corrientes</b>	<b>7.753</b>	<b>831</b>	<b>8.584</b>
	<b>Total activos</b>	<b>20.951</b>	<b>1.351</b>	<b>22.302</b>
	Préstamos con interés	9.396	0	9.396
	Acreeedores y otras cuentas por pagar	4.124	0	4.124
6	Beneficios a empleados	0	66	66
7	Provisión por reestructuración	250	(250)	0
	Impuestos corrientes por pagar	42	0	42
8	Impuestos diferidos por pagar	579	460	1.039
	<b>Total pasivos</b>	<b>14.391</b>	<b>276</b>	<b>14.667</b>
	<b>Total activos menos total pasivos</b>	<b>6.560</b>	<b>1.075</b>	<b>7.635</b>
	Capital emitido	1.500	0	1.500
3	Reserva de revaluación	0	294	294
5	Reserva para coberturas	0	302	302
9	Ganancias acumuladas	5.060	479	5.539
	<b>Total patrimonio neto</b>	<b>6.560</b>	<b>1.075</b>	<b>7.635</b>

*Continúa...*

...Continuación

**Ejemplo GI 11: Conciliación del patrimonio neto y de los resultados**

**Notas a la conciliación del patrimonio neto a 1 de enero de 2004:**

- 1 Según los PCGA anteriores, la depreciación estaba influida por la normativa fiscal, pero según las NIIF refleja la vida útil de los activos. Los ajustes acumulados incrementan la vida útil de las propiedades, planta y equipo por 100.
- 2 Los activos intangibles, según los PCGA anteriores, incluían 150 procedentes de partidas que han sido transferidas a la plusvalía comprada, ya que no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos intangibles según las NIIF.
- 3 Los activos financieros se han clasificado en su totalidad como disponibles para la venta, se llevan al valor razonable e importan 3.891. Con los PCGA anteriores se llevaban al costo e importaban 3.471. Las ganancias resultantes por 294 (420 menos el correspondiente impuesto diferido por 126) se incluyen en el superávit de revaluación.
- 4 Los inventarios, con arreglo a NIIF, incluyen costos indirectos variables de producción, por importe de 400, si bien esta parte de los costos indirectos se excluía según los PCGA anteriores.
- 5 Se han reconocido, según las NIIF, ganancias no realizadas por importe de 431, sobre contratos a término en moneda extranjera pendientes de vencimiento, que no fueron reconocidas según los PCGA anteriores. Las ganancias correspondientes, por importe de 302 (431 menos impuestos diferidos por 129), están incluidas en la reserva para coberturas, puesto que los contratos cubren ventas previstas.
- 6 Se ha reconocido, según las NIIF, un pasivo por pensiones de 66, que no estaba reconocido según los PCGA anteriores, donde se utilizaba una el criterio de contabilización basado en el efectivo pagado.
- 7 Se reconoció, con los PCGA anteriores, una provisión por reestructuración por 250, correspondiente a las actividades de la controladora, que no cumple las condiciones para su reconocimiento como pasivo según las NIIF.
- 8 Los anteriores cambios aumentaron el pasivo por impuestos diferidos como sigue:

Superávit de revaluación (nota 3)	126
Reserva para coberturas (nota 5)	129
Ganancias retenidas	<u>205</u>
Incremento en el pasivo por impuestos diferidos	<u>460</u>

Puesto que la base fiscal, a 1 de enero de 2004, de las partidas reclasificadas desde los activos intangibles a la plusvalía comprada (nota 2), igualan a su importe en libros en esa fecha, la reclasificación no afecta a los pasivos por impuestos diferidos.

*Continúa...*

...Continuación

**Ejemplo GI 11: Conciliación del patrimonio neto y de los resultados**

9	Los ajustes en las ganancias retenidas son los siguientes:	
	Depreciación (nota 1)	100
	Costos indirectos de producción (nota 4)	400
	Pasivo por pensiones (nota 6)	(66)
	Provisión por reestructuración (nota 7)	250
	Efectos fiscales de los ajustes anteriores	(205)
	Ajuste total en las ganancias retenidas	<u>479</u>

**Conciliación de las ganancias y pérdidas para 2004**

Nota	PCGA anteriores	Efecto de la transición a las NIIF	NIIF	
	Ingresos	20.910	0	20.910
1,2,3	Costo de las ventas	(15.283)	(97)	(15.380)
	Margen bruto	5.627	(97)	5.530
1	Costos de distribución	(1.907)	(30)	(1.937)
1,4	Gastos de administración	(2.842)	(300)	(3.142)
	Ingresos financieros	1.446	0	1.446
	Costos financieros	(1.902)	0	(1.902)
	Ganancia antes de impuestos	422	(427)	(5)
5	Gasto por impuestos	(158)	128	(30)
	Ganancia (pérdida) neta	<u>264</u>	<u>(299)</u>	<u>(35)</u>

**Notas a la conciliación de las ganancias o pérdidas para 2004:**

- Según las NIIF, se ha reconocido un pasivo por pensiones que no había sido reconocido según los PCGA anteriores. El pasivo por pensiones aumentó en 130 durante 2004, lo que produjo incrementos en el costo de las ventas (50), en los costos de distribución (30) y en los gastos de administración (50).
- Al utilizar las NIIF, el costo de las ventas ha aumentado en 47, puesto que los inventarios incluyen tanto costos indirectos fijos como variables, mientras que con los PCGA anteriores sólo incluían los variables.
- Según los PCGA anteriores, la depreciación estaba influida por la normativa fiscal, pero según las NIIF refleja la vida útil de los activos. El efecto en el resultado de 2004 no ha sido significativo.

Continúa...

...Continuación

**Ejemplo GI 11: Conciliación del patrimonio neto y de los resultados**

4 Se reconoció a 1 de enero de 2004, utilizando los PCGA anteriores, una provisión por reestructuración de 250, que no cumple las condiciones de reconocimiento según las NIIF hasta el periodo contable terminado el 31 de diciembre de 2004. Esto hizo aumentar los gastos de administración para 2004 según las NIIF.

5 Los ajustes 1 a 4 anteriores implican una reducción de 128 en el gasto por impuestos diferidos.

**Explicación de los ajustes significativos en el estado de flujo de efectivo para 2004:**

Impuestos a las ganancias por importe de 133, pagados durante 2004, que fueron incluidos en una categoría separada de flujos de efectivo por impuestos, según los PCGA anteriores, han sido clasificados como flujos de efectivo de las actividades de operación según las NIIF. No existen otras diferencias significativas entre el estado de flujo de efectivo presentado según las NIIF y el presentado según los PCGA anteriores.

## **NIIF 2 Pagos Basados en Acciones**

GI64 Se aconseja, pero no se requiere, al adoptante por primera vez, que aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio concedidos después del 7 de noviembre de 2002, cuyos derechos se consoliden antes de la fecha más tardía de entre las siguientes (a) la fecha de transición a las NIIF, y (b) el 1 de enero de 2005.

GI65 Por ejemplo, si la fecha de transición para una entidad es el 1 de enero de 2004, aplicará la NIIF 2 a las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio concedidos que fueran concedidos después del 7 de noviembre de 2002 y cuyos derechos no se hayan consolidado a 1 de enero de 2004. Por el contrario, si la fecha de transición fuera el 1 de enero de 2010, la entidad aplicaría la NIIF 2 a las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio que hubieran sido concedidos después del 7 de noviembre de 2002 y no se hubieran consolidado a 1 de enero de 2010.

*[Los párrafos GI66–GI200 se reservan para posibles guías en normas futuras]*

## **Interpretaciones CINIIF**

### **CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares**

GI201 La NIC 16 requiere que el costo de un elemento de propiedad, planta y equipo incluya la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retirada del activo y restaurar el lugar donde estaba localizado. La NIC 37 requiere, tanto inicial como posteriormente, que el pasivo sea valorado por la cuantía que refleje la obligación actual en el balance, reflejando una tasa de descuento corriente de mercado.

GI202 La CINIIF 1 requiere que, bajo determinadas condiciones, cambios en un pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares sean añadidos o deducidos del costo del activo correspondiente. El importe fiscalmente depreciable resultante del



activo será amortizado a lo largo de su vida útil y la relajación del descuento periódica sobre el pasivo es reconocida en la cuenta de resultados según se origine.

- GI203 El párrafo 25E de la NIIF 1 indica una exención transitoria. En lugar de contabilizar retrospectivamente los cambios en este sentido, las entidades pueden incluir en el costo depreciado del activo un importe calculado descontando el pasivo en la fecha de transición a las NIIF hasta el momento en el que el pasivo surgió por primera vez y amortizándolo también a partir de dicha fecha. El Ejemplo GI 201 refleja el efecto de aplicar esta exención, asumiendo que la entidad registra su propiedad, planta y equipamiento utilizando el modelo de coste.

**Ejemplo GI 201 Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares**

**Antecedentes**

Los primeros estados financieros de una entidad de acuerdo con las NIIF tienen como fecha de cierre el 31 de diciembre de 2005 e incluyen información para la comparación únicamente con 2004. Su fecha de transición a las NIIF, por lo tanto, es el 1 de enero de 2004.

La entidad adquirió una planta de energía el 1 de enero de 2001, con una vida de 40 años.

En la fecha de transición a las NIIF, la entidad estima que el costo por retiro del servicio en un plazo de 37 años será 470, y estima que la tasa de descuento ajustada por el riesgo para el pasivo es el 5 por ciento. Considera que la tasa de descuento apropiada no ha cambiado desde el 1 de enero de 2001.

**Aplicación de los requisitos**

El pasivo por retiro del servicio reconocido en la fecha de transición es 77 (470 descontado 37 años al 5 por ciento).

Descontando este pasivo otros tres años más hasta el 1 de enero de 2001 da un pasivo estimado en la adquisición, a ser incluido en el coste del activo, de 67. La amortización acumulada sobre el activo es  $67 \times 3/40 = 5$

Los importes reconocidos en el primer balance según las NIIF en la fecha de transición a las NIIF (1 de enero de 2004) son, en resumen:

Costo por retiro del servicio incluido en el coste de la planta	67
Amortización acumulada	(5)
Pasivo por retiro del servicio	<u>(77)</u>
Activo neto/ganancias obtenidas	<u>(15)</u>

**CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento**

- GI204 La CINIIF 4 especifica los criterios para determinación, en el inicio de un acuerdo, si el acuerdo contiene un arrendamiento. También especifica cuando un acuerdo debe ser analizado de nuevo posteriormente.

- GI205 El párrafo 25F de la NIIF 1 indica una exención transitoria. En lugar de determinar retrospectivamente si un acuerdo contiene un arrendamiento en el inicio y posteriormente volver a analizar ese acuerdo como se debe en los períodos antes de la transición a las NIIF, las entidades pueden determinar si los acuerdos existentes en la fecha de transición a las NIIF contienen arrendamientos aplicando los párrafos 6–9 de la CINIIF 4 a aquellos acuerdos sobre la base de los hechos y circunstancias que concurren en esa fecha.

**Ejemplo GI 202 Determinación de si un acuerdo contiene un Arrendamiento**

**Antecedentes**

Los primeros estados financieros de una entidad de acuerdo con las NIIF tienen como fecha de cierre el 31 de diciembre de 2007 e incluyen información para la comparación únicamente con 2006. Su fecha de transición a las NIIF, por lo tanto, es el 1 de enero de 2006.

El 1 de enero de 2006, la entidad concertó un acuerdo firme de compra para el suministro de gas. El 1 de enero de 2000, hubo un cambio en los términos contractuales del acuerdo.

**Aplicación de los requisitos**

El 1 de enero de 2006, la entidad puede determinar si el acuerdo contiene un arrendamiento aplicando los criterios incluidos en los párrafos 6–9 de la CINIIF 4 sobre la base de los hechos y circunstancias que concurren en esa fecha. Alternativamente, la entidad puede aplicar esos criterios sobre la base de los hechos y circunstancias que concurren el 1 de enero de 1995 y analiza de nuevo el acuerdo el 1 de enero de 2000. Si se determina que el acuerdo contiene un arrendamiento, la entidad continúa la orientación incluida en los párrafos GI14–GI16.