

**Documentos del IASB publicados para acompañar a la
Norma Internacional de Información Financiera 1**

Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

El texto normativo de la NIIF 1 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia es el 1 de julio de 2009. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIIF 1 EMITIDA EN NOVIEMBRE DE 2008

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE MODIFICACIONES A LA NIIF 1:

Exenciones Adicionales para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF emitido en julio 2009

EXENCIÓN LIMITADA DE LA INFORMACIÓN A REVELAR COMPARATIVA DE LA NIIF 7 PARA ENTIDADES QUE ADOPTAN POR PRIMERA VEZ LAS NIIF EMITIDO EN ENERO DE 2010

HIPERINFLACIÓN GRAVE Y ELIMINACIÓN DE LAS FECHAS FIJADAS PARA ENTIDADES QUE ADOPTAN POR PRIMERA VEZ LAS NIIF EMITIDO EN DICIEMBRE DE 2010

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Apéndice

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

TABLA DE CONCORDANCIAS

Aprobación por el Consejo de la NIIF 1 emitida en noviembre de 2008

La Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* (revisada en 2008) fue aprobada para su emisión por los trece miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).¹

Sir David Tweedie Presidente

Thomas E Jones Vicepresidente

Mary E Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Ensström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

¹ La profesora Barth y el Sr. Philippe Danjou votaron en contra de *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de forma Conjunta o Asociada* (Modificaciones a la NIIF 1 y la NIC 27) emitido en mayo de 2008. Sus opiniones en contrario se establecen tras los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 27.

Aprobación por el Consejo de *Exenciones Adicionales para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF* (Modificaciones a la NIIF 1) emitido en julio de 2009

Exenciones Adicionales para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF (Modificaciones a la NIIF 1) se aprobó para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie Presidente

Thomas E Jones Vicepresidente

Mary E Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Ensgröm

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

Aprobación por el Consejo de *Exención Limitada de la Información a Revelar Comparativa de la NIIF 7 para Entidades que Adoptan por Primera Vez las NIIF* (Modificación a la NIIF 1) emitido en enero de 2010

Exención Limitada de la Información a Revelar Comparativa de la NIIF 7 para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF (Modificación a la NIIF 1) se aprobó para su publicación por los quince miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie

Presidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Ensgröm

Patrick Finnegan

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Patricia McConnell

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

Aprobación por el Consejo de *Hiperinflación Grave y Eliminación de las Fechas Fijadas para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF* (Modificaciones a la NIIF 1) emitido en diciembre de 2010

Hiperinflación Grave y Eliminación de las Fechas Fijadas para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF se aprobó por los quince miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie Presidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Ensgröm

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Warren J McGregor

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

ÍNDICE

desde párrafo'

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

INTRODUCCIÓN	FC1
REESTRUCTURACIÓN DE LA NIIF	BC3A
ALCANCE	FC4
CONCEPTOS BÁSICOS	FC7
Información útil para los usuarios	FC7
Comparabilidad	FC9
Versión vigente de las NIIF	FC11
BALANCE DE APERTURA CONFORME A LAS NIIF	FC16
Reconocimiento	FC17
Baja en cuentas de acuerdo con PCGA anteriores	FC20
Medición	FC24
Beneficios y costos	FC26
Exenciones procedentes de otras NIIF	FC30
Combinaciones de negocios	FC31
Costo atribuido	FC41
Beneficios a los empleados	FC49
Diferencias de conversión acumuladas	FC53
Instrumentos financieros compuestos	FC56
Inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas	FC58A
Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos	FC59
Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente	FC63A
Transacciones con pagos basados en acciones	FC63B
Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares, incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo	FC63C
Arrendamientos	FC63D
Costos por préstamos	FC63E
Hiperinflación grave	FC63F
Acuerdos conjuntos	FC63K
Otras posibles exenciones rechazadas	FC64
Derivados implícitos	FC65
<i>Hiperinflación</i>	FC67
Activos intangibles	FC68

Costos de transacción: instrumentos financieros	FC72
Designación retroactiva	FC74
Contabilidad de cobertura	FC75
Activos financieros disponibles para la venta	FC81
Estimaciones	FC84
PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR	FC85
Información comparativa	FC85
Resúmenes históricos	FC90
Explicación de la transición a las NIIF	FC91
Información financiera intermedia	FC96
Cambios en políticas contables en el año de adopción	FC97
Apéndice	
Modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF	

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 forman parte de la misma.

En estos Fundamentos de las Conclusiones no se ha modificado la terminología para reflejar los cambios efectuados por la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007).

Los Fundamentos de las Conclusiones no se han revisado para reflejar la reestructuración de la NIIF 1 en noviembre de 2008, pero se han actualizado las referencias cruzadas.

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 forma 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 adoptó 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 Proyecto de Norma 1. NIIF 1 se emitió por el Consejo en junio de 2003.
- FC2A La NIIF 1 sustituye a la SIC-8. El Consejo desarrolló la NIIF para tratar cuestiones sobre:
- Algunos aspectos del requerimiento de la SIC-8 sobre la adopción retroactiva completa causaban costos que excedían a los posibles beneficios para los usuarios de los estados financieros. Además, aunque la SIC-8 no requería la aplicación retroactiva cuando esta fuera impracticable, no explicaba si la entidad que adoptase por primera vez las NIIF debería interpretar esta impracticabilidad como existencia de un gran obstáculo o de un pequeño obstáculo, y tampoco especificaba ningún tratamiento particular en casos de impracticabilidad.
 - La SIC-8 podría requerir que la entidad que adoptase por primera vez las NIIF aplicara dos versiones diferentes de una norma, en caso de que se hubiera emitido una nueva versión durante los periodos cubiertos por sus primeros estados financieros preparados según las NIC y la nueva versión prohibiera su aplicación retroactiva.
 - La SIC-8 no establecía claramente si la entidad que adoptase por primera vez las NIIF debería usar la retrospectiva, al llevar a cabo decisiones de reconocimiento y medición retroactivamente.
 - Existían algunas dudas sobre cómo interactuaba la SIC-8 con las disposiciones transitorias específicas en normas individuales.

- FC2B Al igual que la SIC-8, la NIIF 1 requiere la aplicación retroactiva en la mayoría de las áreas. A diferencia de la SIC-8:
- Incluye exenciones escogidas 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.
 - Aclara que una entidad aplicará la versión más reciente de las NIIF.
 - Aclara cómo se relacionan las estimaciones que hace de acuerdo con las NIIF, una entidad que adopte por primera vez las NIIF, con las estimaciones hechas para la misma fecha de acuerdo con los PCGA anteriores.
 - Especifica que las disposiciones transitorias de otras NIIF no son aplicables a la entidad que adopta por primera vez las NIIF.
 - Requiere información a revelar mejorada sobre la transición a las NIIF.
- FC3 Este proyecto adquirió una relevancia adicional debido al requerimiento de que las sociedades cotizadas en la Unión adopten en sus estados financieros consolidados las 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.

Reestructuración de la NIIF

- BC3A Desde que fue emitida en 2003, la NIIF 1 ha sido modificada en numerosas ocasiones para acomodar los requerimientos de adopción por primera vez procedentes de nuevas NIIF o modificaciones de las mismas. Debido a la forma en que la NIIF 1 se estructuró, esas modificaciones hicieron la NIIF más compleja y menos clara. Con cuantas más modificaciones se hicieron necesarias, este problema empeoró.
- FC3B Como parte de su proyecto de mejoras en 2007, por ello, el Consejo propuso cambiar la estructura de la NIIF 1 sin modificar su sustancia. Los que respondieron al proyecto de norma publicado en octubre de 2007 apoyaron la reestructuración. La estructura revisada de la NIIF emitida en noviembre de 2008 es más fácil de entender por el lector y está mejor diseñada para dar cabida a futuros cambios. Lo esencial de la reestructuración fue mover a apéndices todas las exenciones y excepciones específicas a los requerimientos de las NIIF. Las exenciones están clasificadas en combinaciones de negocios, exenciones y exenciones a corto plazo. Las exenciones son aplicables a todas las entidades que adoptan por primera vez las NIIF independientemente de su fecha de transición a las NIIF. Las exenciones a corto plazo son aquellas exenciones aplicables a usuarios por un periodo corto. Una vez esas exenciones hayan caducado, serán suprimidas.

Alcance

- FC4 Esta NIIF se aplica a una entidad que presenta sus primeros estados financieros conforme a las NIIF (adoptante por primera vez). Algunos 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 alguna información a revelar obligatoria—por ejemplo, información a revelar segmentada requerida por la NIC 14 *Información Financiera por Segmentos*² o la declaración explícita de cumplimiento con las NIIF que exige la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

- FC5 Para implementar este enfoque, sería necesario establecer cuántas diferencias se necesitan—y el grado de seriedad que deben 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 si, y sólo si, 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 conforme a las 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*³ se establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación 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:
- Fácilmente comprensible por los usuarios.
 - Relevante para las necesidades que los usuarios tienen respecto a la toma de decisiones.
 - Fiable, en otras palabras los estados financieros deben:

² En 2006 la NIC 14 fue sustituida por la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

³ Las referencias al Marco Conceptual son al Marco Conceptual del IASB para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera.

- (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 entidades que adoptan por primera vez las NIIF; y
 - (c) entre entidades que adoptan por primera vez las NIIF 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 es más importante conseguir la comparabilidad a lo largo del tiempo con los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad que las adopta por primera vez y entre diferentes entidades que adoptan las NIIF por primera vez en una fecha dada; siendo un objetivo secundario conseguir la comparabilidad entre las entidades que adoptan por primera vez las NIIF y las entidades que ya las aplican.

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 mejora la comparabilidad, puesto que la información contenida en los primeros estados financieros conforme a las NIIF del adoptante se prepara de forma congruente 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 las 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 gerencia 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 21⁴ del *Prólogo 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 conforme a las 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 conforme 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 26 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 sea 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 conforme 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

⁴ modificó el párrafo 20 en el momento de la revisión del *Prólogo* en enero de 2010

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 Proyecto de Norma ED 1, el adoptante por primera vez podría haber elegido aplicar las NIIF como si siempre hubiera estado aplicándolas. Este enfoque alternativo pretendía principalmente ayudar a las entidades que no deseaban utilizar ninguna de las exenciones propuestas en el Proyecto de Norma 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 este enfoque de utilizar la información que hubiera confeccionado según las NIIF, el Proyecto de Norma 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 Proyecto de Norma 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 conforme a las NIIF

- FC16 El balance de apertura conforme 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 conforme 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. Se destacaron 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*⁵ 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.

⁵ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

- 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 conforme a las NIIF de la entidad. Las omisiones importantes pueden menoscabar la comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad de los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la entidad. Por tanto, el Consejo llegó a la conclusión que el balance de apertura conforme 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 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 adquirente, según los PCGA anteriores, y tampoco cumpliría las condiciones para ser reconocida en los estados financieros 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 según los PCGA anteriores, pero ser pasivos financieros según la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma ED 1 exigieron un periodo transitorio dilatado que permitiera al emisor de tales instrumentos renegociar los contratos que contenían referencias a las ratios 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 de acuerdo con 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 39.⁶ El Proyecto de Norma ED 1 propuso que el adoptante por primera vez debería reconocer tales activos y pasivos en su balance de apertura conforme a las NIIF. Algunos de los que respondieron del Proyecto de Norma 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.

⁶ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

- (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 exigía (o incluso no permitía) 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 incongruente, 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 Proyecto de Norma 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 incongruente 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 conforme 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 los requerimientos 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 se requería la aplicación prospectiva para las transacciones que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2004, para superar las dificultades prácticas de la reexpresión de transacciones que hubieran sido dadas de baja en cuentas antes de esa fecha. En 2010 se pidió al Consejo que reconsiderara si el 1 de enero de 2004 es la fecha adecuada a partir de la cual se debe requerir a una entidad que adopta por primera vez las NIIF que reexprese transacciones dadas de baja en cuenta en el pasado. A las partes constituyentes les preocupaba que, conforme pasa el tiempo, la fecha de transición fijada del 1 de enero de 2004 pasase a ser más lejana y cada vez

menos relevante para los informes financieros a medida que nuevas jurisdicciones adoptan las NIIF. El Consejo aceptó que el costo de la reconstrucción de transacciones retro trayéndolas al 1 de enero de 2004 era posiblemente mayor que el beneficio que se lograba haciéndolo. Por ello, modificó la fecha fijada del 1 de enero de 2004 en el párrafo B2 por “la fecha de transición a las NIIF”. El Consejo también modificó la redacción de la ilustración del párrafo B2, para aclarar que se está proporcionando un ejemplo.

- FC22B El Consejo también destacó 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.
- FC23 El Consejo eliminó de la NIC 39 las modificaciones de dicha Norma, hechas a ésta cuando la NIIF 1 fue aprobada, porque, para los adoptantes por primera vez, estas explicaciones estaban muy claras en los párrafos GI26 a GI31 y GI53 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 específico⁷ 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 conforme 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 conforme a las NIIF, utilizando las bases de medición requeridas por las NIIF correspondientes. Este proceder es necesario para conseguir que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la entidad presentaran información comprensible, relevante, fiable y comparable.

⁷ La SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico* fue derogada y sustituida por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* emitida en mayo de 2011. Dejan de existir guías de contabilidad específicas para las entidades de cometido específico porque la NIIF 10 se aplica a todo tipo de entidades.

Beneficios y costos

- 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) los ajustes retroactivos en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas cuando “cuando el importe de los ajustes a practicar, relativos a periodos anteriores, no pueda ser razonablemente determinado”.
 - (b) 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 conforme a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF, o en otra fecha inmediatamente posterior a la misma.
- FC28 En el Proyecto de Norma ED 1 se proponía que el adoptante por primera vez debía asumir todas las exenciones contenidas en este Proyecto de Norma, o bien no aplicar ninguna. Sin embargo, algunos de los que respondieron 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 Proyecto de Norma 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 esfuerzo desproporcionado. 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 tales argumentos. Al finalizar la NIIF, el Consejo agrupó las excepciones a la aplicación retroactiva en dos categorías:
- (a) Algunas excepciones que consisten en exenciones opcionales (párrafos FC30 a FC63E).

- (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 procedentes de otras NIIF

FC30 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones siguientes:

- (a) combinaciones de negocios (párrafos FC31 a FC40);
- (b) costo atribuido (párrafos FC41 a FC47K);
- (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);
- (f) inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta⁸ y asociadas (párrafos FC58A a FC58M);
- (g) activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos (párrafos FC59 a FC63);
- (h) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo FC63A);
- (i) transacciones con pagos basados en acciones (párrafo FC63B);
- (j) cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares, incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo (párrafo FC63C y FC63CA);
- (k) arrendamientos (párrafo FC63D a FC63DB);
- (l) costos por préstamos (párrafo FC63E);
- (m) hiperinflación grave (párrafos FC63F a FC63J). y
- (n) acuerdos conjuntos (párrafos FC623K y FC63L).

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).

⁸ “Entidades controladas de forma conjunta” se definieron en la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*. La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó la NIC 31 y cambió la terminología.

- (d) Si la entidad debiera reexpresar la plusvalía por los ajustes efectuados, en su balance de apertura conforme 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 conforme a las NIIF de la entidad. Por estas razones, el Proyecto de Norma 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 de los que respondieron estuvieron de acuerdo, argumentando que la reexpresión de las combinaciones de negocios pasadas podría suponer el uso de una forma de retrospección subjetiva y potencialmente selectiva, que menoscabaría la relevancia y la fiabilidad de los estados financieros.
- FC33 Sin embargo, otros de los que respondieron estuvieron en contra. Ellos argumentaron 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 destacó 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 C1 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 Proyecto de Norma ED 1 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 de los que respondieron al Proyecto de Norma ED 1 argumentaron que esto constituiría una desviación injustificada del principio de que el balance de apertura conforme a las NIIF debe incluir todos los activos y pasivos. El Consejo estuvo de acuerdo con esta conclusión. Por tanto, el párrafo C4(f) 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 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 incongruente usar

esos importes en libros como costo atribuido según las NIIF, dado que la NIIF no permite el uso 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 y a 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 razonable⁹ u otras formas del valor corriente: se vuelve a medir el valor razonable o el valor actual que se hubiera utilizado.
- (b) Activos (diferentes de la plusvalía) 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) y pasivos no reconocidos según los PCGA anteriores: se miden utilizando los criterios que hubieran exigido las NIIF en el balance separado de la adquirida.
- (d) Partidas que no cumplen las condiciones para reconocerlas como activos y pasivos según las NIIF: se eliminan del balance de apertura conforme a las NIIF.

FC38 El Consejo consideró si el adoptante por primera vez debiera reconocer los ajustes resultantes reexpresando el importe de la plusvalía. Debido a la estrecha relación entre los activos intangibles y la plusvalía, el Consejo decidió que el adoptante por primera vez debía reexpresar la plusvalía cuando:

- (a) se eliminara una partida que hubiera sido reconocida, según los PCGA anteriores, como un activo intangible, pero no cumpliera 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 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 contra la mayoría de los otros ajustes reflejados en el balance de apertura conforme a las NIIF, salvo que el adoptante por primera vez elija aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 [párrafo C4(g) 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, según los PCGA anteriores, pero que se incluye

⁹ La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, define valor razonable y contiene los requerimientos para su medición.

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 reconocida en su balance de apertura conforme a las NIIF [párrafo C4(g)(iii) de la NIIF]. Esto no impide el reconocimiento implícito de la plusvalía generada internamente 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 que respondieron al Proyecto de Norma ED1 sugirieron que la realización de una comprobación formal del deterioro debía ser obligatoria sólo si hubiera posibilidad 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 conforme 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, que estuviese reconocida en el balance de apertura conforme a las NIIF, en la medida que los PCGA anteriores no le hubieran exigido una prueba comparable.

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 retroactiva podría ser costoso. Con el fin de evitar los costos excesivos, el Proyecto de Norma 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 esa fecha, siempre que la determinación de una medida basada en el costo según NIIF implicara un costo o esfuerzo desproporcionado.
- FC42 En la redacción final de la NIIF, el Consejo destacó 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 esfuerzo desproporcionado.
- 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 informará sobre 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 D5 y D7 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 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 D6 y D7 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 D8 de la NIIF).
- FC46A En *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010, el Consejo amplió el alcance del párrafo D8 sobre el uso de la exención del costo atribuido a una medición al valor razonable derivada de algún suceso. En algunas jurisdicciones, la legislación local requiere que una entidad revalúe sus activos y pasivos a valor razonable en el caso de una privatización u oferta pública de compra (OPC) y trate los importes revaluados como costo atribuido a efectos de los PCGA anteriores de la entidad. Antes de la modificación realizada en mayo de 2010, si esa revaluación tenía lugar después de la fecha de transición a las NIIF de la entidad, ésta no podría haber utilizado esa revaluación como costo atribuido para las NIIF. Por ello, la entidad habría tenido que preparar dos juegos de mediciones para sus activos y pasivos –una para cumplir con las NIIF y otra para cumplir con la legislación local. El Consejo consideró esto innecesariamente oneroso. Por ello, el Consejo modificó el párrafo D8 para permitir que una entidad reconozca una medición del valor razonable derivada de algún suceso como costo atribuido en el momento en que tenga lugar el suceso, siempre que este sea durante los periodos cubiertos por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Además, el Consejo concluyó que la misma exención debería aplicarse a una entidad que adoptó las NIIF en periodos anteriores a la fecha de vigencia de la NIIF 1 o que aplicó la NIIF 1 en un periodo anterior, siempre que la fecha de medición quede dentro del periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a las NIIF.

- FC46B El Consejo también decidió requerir que la entidad presente costos históricos u otros importes ya permitidos por la NIIF 1 para los periodos anteriores a esa fecha. A este respecto, el Consejo consideró un enfoque en el que una entidad podría “recalcular” el costo atribuido en la fecha de transición, utilizando los importes de revaluación obtenidos en la fecha de medición, ajustados para excluir las depreciaciones, amortizaciones o deterioros de valor entre las dos fechas. Aunque algunos creyeron que esta presentación habría proporcionado mayor comparabilidad a lo largo del primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF, el Consejo la rechazó porque la realización de estos ajustes requeriría retrospectiva y los importes en libros calculados en la fecha de transición a las NIIF no serían ni costos históricos de los activos revaluados ni sus valores razonables en esa fecha.
- FC47 El párrafo D6 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.
- FC47A Conforme a sus PCGA anteriores muchas entidades de gas y petróleo contabilizaban los costos de exploración y desarrollo de propiedades en desarrollo o producción en centros de costo que incluyen todas las propiedades en una amplia área geográfica. (En algunas jurisdicciones, esto se denomina como contabilidad de costo completo.) Esas entidades tendrán en la mayoría de los casos que determinar los importes en libros de los activos de gas y petróleo en la fecha de transición a las NIIF. La información sobre los activos de gas y petróleo registrados en un sistema contable utilizando este método de contabilización estará casi siempre en una unidad de cuenta mayor que la unidad de cuenta que es aceptable según las NIIF. La amortización al nivel de unidad de cuenta de la NIIF tendría también que calcularse (sobre la base de una unidad de producción) para cada año, utilizando una base de reservas que ha cambiado a lo largo del tiempo debido a cambios en factores tales como el conocimiento geológico y los precios de gas y petróleo. En muchos casos, concretamente para activos antiguos, esta información puede no estar disponible. Se informó al Consejo que, incluso si esta información está disponible, el esfuerzo y costos asociados para determinar los saldos iniciales en la fecha de transición serían habitualmente muy elevados.
- FC47B La NIIF 1 permite que una entidad mida una partida de propiedades, planta y equipo por su valor razonable en la fecha de transición a las NIIF y utilice ese valor razonable como el costo atribuido de la partida en esa fecha. La determinación del valor razonable de los activos de gas y petróleo es un proceso complejo que comienza con la difícil tarea de estimar el volumen de reservas y recursos. Cuando deben auditarse los importes del valor razonable, la determinación de los datos de entrada significativos para las estimaciones generalmente requiere el uso de expertos externos cualificados. Para entidades con muchos activos de gas y petróleo, el uso de este valor razonable como alternativa del costo atribuido no satisfaría el propósito señalado del Consejo de evitar un costo excesivo (véase el párrafo FC41).
- FC47C El Consejo decidió que para los activos de gas y petróleo en las fases de desarrollo o producción, se permitiría a las entidades que utilizaban el método de contabilización

descrito en el párrafo FC47A según sus PCGA anteriores determinar el costo atribuido en la fecha de transición a las NIIF utilizando una distribución del importe determinado para un centro de costo según los PCGA anteriores de la entidad sobre la base de las reservas asociadas con los activos de gas y petróleo en ese centro de costo.

- FC47D El costo atribuido para los activos de gas y petróleo determinado de esta forma puede incluir importes que no habrían sido capitalizados de acuerdo con las NIIF, tales como algunos costos indirectos, costos en los que se había incurrido antes de que la entidad obtuviera los derechos legales para explorar un área específica (y no pueden ser capitalizados de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*) y, más significativos, los costos de exploraciones fallidas. Esto es una consecuencia de haber incluido estos costos en el importe en libros único según el método de contabilización descrito en el párrafo FC47A. Para evitar que el uso de los costos atribuidos dé lugar a que un activo de gas y petróleo se mida por más de su importe recuperable, el Consejo decidió que se debe comprobar el deterioro de valor de los activos de gas y petróleo en la fecha de transición a las NIIF.
- FC47E No todas las entidades de gas y petróleo utilizaban el método de contabilización descrito en el párrafo FC47A según sus PCGA anteriores. Algunos utilizaban un método de contabilización que requiere una unidad de cuenta que es generalmente congruente con las NIIF y no da lugar a cuestiones de transición similares. Por ello, el Consejo decidió que la exención se aplicaría solo a las entidades que utilizaban el método de contabilización descrito en el párrafo FC47A según sus PCGA anteriores.
- FC47F En *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010, el Consejo amplió el uso de la exención costo atribuido a entidades con operaciones sujetas a regulación de tarifas. Una entidad puede tener elementos de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que mantenga para utilizarlos en operaciones sujetas a regulación de tarifas, o que alguna vez se utilizaron para este propósito y ahora se mantienen para otros fines. Según PCGA anteriores, una entidad puede haber capitalizado, como parte del importe en libros de elementos de propiedades, planta y equipo o activos intangibles mantenidos para utilizarse en operaciones sujetas a regulación de tarifas, importes que no cumplen los requisitos para su capitalización conforme a las NIIF. Por ejemplo, al establecer las tarifas los reguladores a menudo permiten a las entidades capitalizar, como parte del costo de las propiedades, planta y equipo o activos intangibles adquiridos, construidos o producidos a lo largo del tiempo, una distribución de los costos de financiación de la adquisición, construcción o producción de los activos. Esta distribución habitualmente incluye un costo imputado de patrimonio. Las NIIF no permiten que una entidad capitalice un costo imputado de patrimonio.
- FC47G Con anterioridad a esta modificación, una entidad con partidas cuyo importe en libros incluye importes que no cumplen los requisitos para su capitalización conforme a las NIIF habría tenido que reexpresar esas partidas retroactivamente para eliminar los importes que no cumplen las condiciones, o utilizar la exención del párrafo D5 (valor razonable como costo atribuido). Ambas alternativas plantean retos prácticos importantes, el costo de los cuales puede a menudo superar los beneficios.
- FC47H Habitualmente, una vez los importes se incluyen en el costo total de una partida de propiedades, planta y equipo, no se les puede seguir la pista de forma separada. La reexpresión de las propiedades, planta y equipo para eliminar los importes que no cumplen con las NIIF requeriría información histórica que, dada la antigüedad habitual de los activos implicados, es probable que ya no esté disponible y sería difícil estimar. Obtener información del valor razonable necesaria para utilizar la exención

del párrafo D5 puede no ser una alternativa práctica, dada la ausencia de información sobre el valor razonable fácilmente disponible para esos activos.

- FC47I El Consejo decidió que se permitiría a las entidades con operaciones sujetas a regulación de tarifas utilizar como costo atribuido en la fecha de transición a las NIIF el importe en libros de las partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles determinado según los PCGA anteriores de la entidad. El Consejo considera esta exención congruente con las exenciones ya incluidas en la NIIF 1 en que se evitan excesivos costos para cumplir con los objetivos de las NIIF.
- FC47J El Consejo entiende que la mayoría de las entidades que adoptan por primera vez las NIIF con operaciones sujetas a regulación de tarifas han contabilizado anteriormente las propiedades, planta y equipo en gran medida de acuerdo con el modelo de costo histórico congruente con la NIC 16. El Consejo concluyó que el costo y el esfuerzo requerido para lograr el cumplimiento total en esta área a efectos de preparar los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad no se justifica por el cumplimiento del objetivo de proporcionar un punto de partida adecuado para la contabilización conforme a las NIIF. La NIIF 1 requiere que se compruebe el deterioro de valor de cada partida para la que se utilice la exención, individualmente o a nivel de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca la partida de acuerdo con la NIC 36, en la fecha de transición. Este requerimiento proporcionará seguridad adicional de que este objetivo se cumple.
- FC47K En congruencia con las razones del Consejo para el uso del valor razonable como costo atribuido de los párrafos FC43 y FC44, esta exención significa que una entidad presentará los mismos datos de costo que si hubiera adquirido un activo con el potencial de servicio restante equivalente a ese importe en la fecha de transición a las NIIF. El uso de esta exención por parte de una entidad dará lugar a una nueva base de costo para la partida y los métodos de depreciación y las políticas de capitalización según los PCGA anteriores no son aplicables. Por ello, si una entidad utiliza esta exención para partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles, tampoco aplicará la exención sobre costos por préstamos incluida en el párrafo D23.

Beneficios a los empleados

- FC48 [Eliminado]
- 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 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 21¹⁰ 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 conforme a las NIIF de la entidad pueden reflejar mediciones de los pasivos por pensiones en tres fechas: la fecha en la que se informa, el final del año que sirva de comparación y la fecha de transición a las NIIF. Algunos sugirieron que la obtención de tres valoraciones actuariales para un único conjunto de estados financieros podría ser costosa. Por tanto, propusieron que el Consejo debería

¹⁰ modificó el párrafo 20 en el momento de la revisión del *Prólogo* en enero de 2010

permitir a la entidad utilizar una única valoración actuarial, basada, por ejemplo, en suposiciones válidas en la fecha de presentación, donde los costos del servicio y los costos por préstamos 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 [Eliminado]

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. La entidad transferirá, con posterioridad, las DCA al estado de resultados cuando se realice la disposición del negocio en el extranjero. Las propuestas del Proyecto de Norma 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 esfuerzo desproporcionado.
- FC54 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 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.
 - (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 D12 y D13 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 esfuerzo desproporcionado.

Instrumentos financieros compuestos

- FC56 La NIC 32, exige 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. Una porción estará en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales acumulados (o devengados) por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio del instrumento.

- FC57 Algunos de los que respondieron Proyecto de Norma 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 patrimonio (párrafo D18 de la NIIF).
- FC58 Algunos de los que respondieron 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 incongruente establecerla para el caso del componente de pasivo de los instrumentos financieros compuestos.

Inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta¹¹ y asociadas

- FC58A La NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* requiere que una entidad en sus estados financieros separados, contabilice las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas o bien al costo o bien de acuerdo con la NIC 39.¹²¹³ Para esas inversiones que se midan al costo, la versión anterior de la NIC 27 (antes de *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de Forma Conjunta o Asociada* emitido en mayo de 2008) requería que una entidad reconociera los ingresos procedentes de la inversión solo en la medida en que la entidad recibía distribuciones procedentes de ganancias acumuladas posteriores a la adquisición (“el método del costo”). Las distribuciones recibidas por encima de estas ganancias eran consideradas como recuperación de la inversión y se reconocían como una reducción en el costo de la inversión.
- FC58B Para algunas jurisdicciones, estos aspectos de la NIC 27 llevaron a dificultades prácticas en la transición a las NIIF. Para aplicar la NIC 27 retroactivamente, sería necesario:
- (a) medir el valor razonable de la contraprestación dada en la fecha de la adquisición; y
 - (b) determinar si los dividendos recibidos de una subsidiaria después de su adquisición fueron pagados de las ganancias acumuladas anteriores a la

¹¹ “Entidades controladas de forma conjunta” se definieron en la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*. La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó la NIC 31 y cambió la terminología.

¹² En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

¹³ La NIIF 10 *Estados financieros Consolidados* emitida en mayo de 2011 eliminó las guías de consolidación de la NIC 27 y la Norma se pasó a denominar *Estados Financieros Separados*. Los requerimientos de contabilidad para los estados financieros separados no se modificaron.

adquisición, lo cual reduciría el valor en libros de la inversión en la subsidiaria en los estados financieros separados de la controladora.

- FC58C Si una controladora mantuvo una inversión en una subsidiaria durante muchos años, este ejercicio puede ser difícil o incluso imposible, y quizás costoso. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, las entidades contabilizaban algunas adquisiciones anteriores que eran intercambios de acción por acción utilizando la denominada “fusión atenuada” o “reconstrucción del grupo atenuada”. En esta situación, el importe en libros de la inversión en los estados financieros separados de la controladora se basaba en el valor nominal de las acciones dadas en lugar de en el valor de la contraprestación de la compra. Esto puede hacer difícil o imposible medir el valor razonable de las acciones dadas.
- FC58D El Consejo publicó *Costo de una Inversión en una Subsidiaria*, un proyecto de propuesta de modificaciones a la NIIF 1, en enero de 2007. En respuesta a las cuestiones descritas en los párrafos FC58A a FC58C, el Consejo propuso dos exenciones a la aplicación de los requerimientos de la NIC 27 retroactivamente en la adopción por primera vez de las NIIF:
- (a) un enfoque alternativo para determinar el costo de una inversión en una subsidiaria en los estados financieros separados de una controladora; y
 - (b) simplificación del proceso para determinar las ganancias acumuladas anteriores a la adquisición de esa subsidiaria.
- FC58E Al desarrollar ese proyecto de norma, el Consejo consideró tres formas de determinar un costo atribuido de una inversión en una subsidiaria en la fecha de transición a las NIIF de la controladora en sus estados financieros separados. Estas fueron:
- (a) el costo de los PCGA anteriores de la inversión (costo atribuido de los PCGA anteriores).
 - (b) la participación de la controladora en los activos menos los pasivos de la subsidiaria, utilizando el importe en libros que las NIIF requerirían en el estado de situación financiera de la subsidiaria (costo atribuido de los activos netos).
 - (c) el valor razonable de la inversión (costo atribuido del valor razonable).
- FC58F El Consejo decidió que la opción del costo atribuido de los activos netos proporcionaría información relevante a los usuarios sobre la situación financiera de la subsidiaria en la fecha de transición a las NIIF y sería relativamente fácil de determinar. El costo atribuido del valor razonable proporcionaría información relevante en la fecha de la transición a las NIIF, pero podría ser más costoso y difícil de determinar.
- FC58G En algunas situaciones, el costo de una inversión en una subsidiaria determinado utilizando el importe en libros de PCGA anteriores podría encontrar escaso parecido con el costo determinado de acuerdo con las NIC 27. Por ello, el Consejo rechazó el uso de un costo atribuido basado en el importe en libros de PCGA anteriores. El Consejo propuso permitir a las entidades elegir entre el costo atribuido de los activos netos y el costo atribuido del valor razonable.
- FC58H Los que respondieron al proyecto de norma señalaron que el importe en libros de PCGA anteriores es más apropiado que el costo atribuido. Ellos argumentaron que:
- (a) Un costo atribuido de los activos netos no incluiría la plusvalía u otros activos intangibles que podrían estar presentes en un importe en libros determinado de

acuerdo con PCGA anteriores. Cuando este sea el caso, la opción del costo atribuido de los activos netos subestimaría los activos de las entidades para las que se utiliza. La reducción resultante en el importe en libros de la inversión reduciría el beneficio distribuible de la controladora.

- (b) Fue difícil ver por qué, a la luz de la exención de la NIIF 1 de aplicar la NIIF 3 retroactivamente, el Consejo no propuso permitir utilizar como un costo atribuido el costo de la inversión en una subsidiaria de acuerdo con PCGA anteriores. Cuando una entidad haya elegido no aplicar la NIIF 3 retroactivamente a una combinación de negocios pasada, sería lógico no requerirle que reexpresará el costo de la inversión relacionada en los estados financieros separados de la controladora.

- FC58I A la luz de los comentarios de los que respondieron, el Consejo observó que, en muchas instancias, ni el importe en libros de PCGA anteriores ni el costo atribuido de los activos netos representa “costo”-ambos números se verían como igualmente arbitrarios.
- FC58J Para reducir el costo de adoptar las NIIF en los estados financieros separados de la entidad controladora sin reducir significativamente los beneficios de esos estados, el Consejo decidió permitir a las entidades elegir entre el importe en libros de PCGA anteriores y el valor razonable como costo atribuido.
- FC58K El Consejo también estuvo de acuerdo con los que respondieron en que surgen cuestiones similares para inversiones en asociadas y entidades controladas de forma conjunta.¹⁴ Como resultado, el párrafo D15 de la NIIF se aplica a estas inversiones.
- FC58L El Consejo publicó su propuesta revisada en *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de forma Conjunta o Asociada*, un proyecto de propuesta de modificación a las NIIF 1 y NIC 27, en diciembre de 2007. Los que respondieron generalmente apoyaron las modificaciones propuestas a la NIIF 1. El Consejo incluyó las modificaciones en el *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de forma Conjunta o Asociada* emitido en mayo de 2008.
- FC58M Al desarrollar el proyecto de modificación de diciembre de 2007, el Consejo decidió tratar la simplificación del proceso para determinar las ganancias acumuladas anteriores a la adquisición de una subsidiaria de forma más general mediante una modificación a la NIC 27 (véase el párrafo 38A de la NIC 27 y los párrafos FC66D a FC66J¹⁵ de los Fundamentos de las Conclusiones en la NIC 27).

Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos

- FC59 Una subsidiaria puede haber informado a su controladora, en anteriores periodos, utilizando las NIIF pero sin presentar un conjunto completo de estados financieros conforme 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.

¹⁴ “Entidades controladas de forma conjunta” se definieron en la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*. La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó la NIC 31 y cambió la terminología.

¹⁵ Cuando se modificó la NIC 27 en mayo de 2011, se renumeraron los párrafos 12 y FC16 a FC22.

- FC60 Al desarrollar el Proyecto de Norma 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 Proyecto de Norma 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 conforme a las NIIF del periodo anterior, y este proceder fuera consentido por todos los propietarios de intereses minoritarios.¹⁶
- FC61 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 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 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 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 Proyecto de Norma 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 D16 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

¹⁶ En enero de 2008 el IASB emitió una modificación de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que cambiaba “intereses minoritarios” por “participaciones no controladoras”. Los requerimientos de consolidación de la NIC 27 se derogaron por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, emitida en mayo de 2011. El término “participación no controladora” y los requerimientos para las participaciones no controladoras no se modificaron.

utilizado en sus estados financieros, 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 D17 de la NIIF).

Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

FC63A La NIC 39¹⁷ permite que una entidad designe, sólo en el reconocimiento inicial, a un instrumento financiero como (a) disponible para la venta¹⁸ (para un activo financiero) o (b) un activo financiero o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados [siempre que el activo o el pasivo cumpla las condiciones para tal designación de acuerdo con los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii)]. 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 (revisada en 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, la entidad que adopte por primera vez las NIIF puede designar de manera similar a un instrumento financiero previamente reconocido de acuerdo con el párrafo D19. 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 patrimonio que fueran concedidos con posterioridad al 7 de noviembre de 2002 y no se hubieran consolidado 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 concesión de instrumentos de patrimonio 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 concedidos 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 patrimonio que fueran emitidos después del 7 de noviembre de 2002 si tales instrumentos de patrimonio se consolidasen antes del 1 de enero de 2005. Además, el Consejo decidió que el adoptante por primera vez no debería estar

¹⁷ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

¹⁸ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 con requerimientos añadidos en octubre de 2010 eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

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 se consolidasen 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 desmantelamiento, restauración y similares, incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo

- FC63C La CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares* requiere que cambios específicos en pasivos por desmantelamiento, 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 retroactiva 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 practicable. 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.
- FC63CA El párrafo D21 de la NIIF exige de los requerimientos de la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares* a los cambios en los costos por desmantelamiento incurridos antes de la fecha de transición a las NIIF. El uso de esta exención requeriría cálculos detallados que no serían practicable para entidades que utilizaban el método de contabilización descrito en el párrafo FC47A según sus PCGA anteriores. El Consejo destacó que surgen ajustes a los pasivos como resultado de la adopción inicial de las NIIF procedentes de hechos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF y se reconocen generalmente en ganancias acumuladas. Por ello, el Consejo decidió que, para entidades que utilizaban el método de contabilización descrito en el párrafo FC47A, cualquier ajuste por una diferencia entre los pasivos por desmantelamiento, restauración y similares medido de acuerdo con la NIC 37 y el pasivo determinado según los PCGA anteriores de la entidad debe contabilizarse de la misma manera.

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 retroactiva 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 primera vez las NIIF igual que aquéllas que ya las aplican.
- FC63DA La CINIIF 4 permite que una entidad aplique sus requerimientos a acuerdos existentes en el comienzo del primer periodo para el que se presente información comparativa sobre la base de hechos y circunstancias existente al comienzo de ese periodo. Antes de adoptar las NIIF, una jurisdicción pudo adoptar una norma nacional que tiene el

mismo efecto que los requerimientos de la CINIIF 4, incluyendo las mismas disposiciones transitorias. Una entidad en esa jurisdicción puede entonces aplicar los requerimientos que tienen el mismo efecto que los requerimientos de la CINIIF 4 para algunos o todos los acuerdos (incluso si la redacción de esos requerimientos no es idéntica). Sin embargo, la entidad pudo aplicar los requerimientos en una fecha diferente de la fecha de las disposiciones transitorias de la CINIIF 4. La NIIF 1 requeriría que una entidad evaluara nuevamente esa contabilidad retroactivamente en la primera adopción de las NIIF. Esto puede dar lugar a costos adicionales, con beneficios no obvios. Por consiguiente, el Consejo decidió que si una entidad que adopta por primera vez las NIIF realizó la misma determinación según PCGA anteriores conforme requiere la CINIIF 4 pero en una fecha distinta de la requerida por la CINIIF 4, la entidad que adopta por primera vez las NIIF no necesita evaluar nuevamente esa determinación al adoptar por primera vez la NIIF.

FC63DB El Consejo consideró una modificación más general de la NIIF 1. Consideró si modificar la NIIF 1 de forma que las entidades no necesiten evaluar nuevamente, en la fecha de transición a las NIIF, la contabilidad anterior, si esa contabilidad permitía la misma aplicación prospectiva conforme a las NIIF siendo la única diferencia con respecto a las NIIF la fecha efectiva desde la que se aplicó esa contabilidad. En este sentido, el Consejo destacó que cualquier propuesta debe aplicarse a las evaluaciones que den lugar a la *misma* determinación, en lugar de a determinaciones *similares*, porque sería demasiado difícil determinar y regular qué constituye un grado suficiente de similitud. El Consejo destacó que muchas de las circunstancias en las que puede surgir esta situación se han tratado en la NIIF 1 o en otras NIIF. Por consiguiente, el Consejo decidió centrarse solo en la CINIIF 4.

Costos por préstamos

FC63E La NIC 23 *Costos por Préstamos* (revisada en 2007) contiene disposiciones transitorias porque el Consejo reconoció que si una entidad ha estado siguiendo las políticas contables de reconocimiento inmediato de los costos por préstamos como un gasto y no ha reunido previamente la información necesaria para la capitalización de los costos por préstamos, la obtención de información retroactiva pueda ser costoso. Las entidades que adoptan por primera vez las NIIF hacen frente a problemas similares a los que hacen frente las entidades que ya aplican las NIIF. Más aún, aunque las entidades que adoptan por primera vez las NIIF tienen la opción de utilizar el valor razonable como costo atribuido de un activo al finalizar el periodo de transición a las NIIF, esta opción no es de aplicación a todos los activos aptos, tales como inventarios. Además, el Consejo concluyó que la existencia de una opción de costo atribuido no es suficiente para justificar un requerimiento más exigente para la aplicación de la NIC 23 para las entidades que adopten por primera vez las NIIF que para entidades que ya aplican las NIIF. Un requerimiento más estricto para la adopción del tratamiento de capitalización, podría estar justificado cuando la NIIF 1 fue originalmente emitida por la capitalización era entonces una opción. Los requerimientos para la aplicación obligatoria de la capitalización, por otra parte, deben ser los mismos para entidades que ya aplican las NIIF y para las que adoptan por primera vez las NIIF. Por ello, el Consejo decidió modificar la NIIF 1, permitiendo disposiciones transitorias equivalentes para las entidades que adopten por primera vez las NIIF a aquellas disponibles para entidades que ya aplican las NIIF en los párrafos 27 y 28 de la NIC 23, revisada en 2007.

Hiperinflación grave

- FC63F En 2010 se pidió al Consejo que aclarara la forma en que una entidad debería reanudar la presentación de los estados financieros de acuerdo con las NIIF después de un periodo de hiperinflación grave, durante el cual la entidad no había podido cumplir con la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. Una entidad no podría cumplir con la NIC 29 si no tiene disponible un índice general de precios para todas las entidades con esa misma moneda funcional, y no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable. Sin embargo, una vez que cambia la moneda funcional a una moneda no hiperinflacionaria, o la moneda deja de ser hiperinflacionaria de forma grave, una entidad podría comenzar a aplicar las NIIF para transacciones posteriores.
- FC63G El Consejo destacó que las NIIF no proporcionaban suficientes guías en estas circunstancias. El Consejo, por ello, decidió modificar la NIIF 1 para proporcionar guías sobre la forma en que una entidad puede presentar los estados financieros conforme a las NIIF después de que moneda deje de ser hiperinflacionaria de forma grave, mediante la presentación de un estado de situación financiera conforme a las NIIF de apertura a partir de la fecha de normalización de la moneda funcional. El Consejo consideró que permitir que una entidad aplique la exención al presentar un estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF después de la fecha de normalización de la moneda funcional, y no solo en ese momento, abordaría las preocupaciones prácticas que pueden surgir si la fecha de normalización de la moneda funcional y la fecha de transición de la entidad a las NIIF son diferentes. El Consejo decidió que esta modificación también estaría disponible para entidades que estuvieran saliendo de un periodo de hiperinflación grave pero no hubieran aplicado las NIIF en el pasado.
- FC63H El Consejo decidió permitir a una entidad que salga de un periodo de hiperinflación grave optar por medir sus activos y pasivos al valor razonable. Ese valor razonable podría, entonces, ser utilizado como el costo atribuido en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF. El Consejo consideró que este enfoque ampliaría el alcance de las exenciones del costo atribuido de la NIIF 1 para permitir que se apliquen en estas circunstancias específicas. Sin embargo, dado que la hiperinflación grave es un conjunto específico de circunstancias, el Consejo quiso asegurar que la opción de medición del valor razonable se aplicaba solo a los activos y pasivos que se mantenían antes de la fecha de normalización de la moneda funcional, y no a otros activos y pasivos mantenidos por la entidad en el momento en que hizo la transición a las NIIF. Además, cuando la moneda funcional de una entidad controladora ha estado sujeta a una hiperinflación grave, pero la moneda funcional de su empresa subsidiaria no ha estado sujeta a dicha hiperinflación grave, el Consejo decidió que no era apropiado que esta empresa subsidiaria pudiera aplicar esta exención.
- FC63I El Consejo determinó que cualesquiera ajustes que procedan de la elección de medir los activos y pasivos a valor razonable en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, surgen de sucesos y transacciones antes de la fecha de transición a las NIIF. Por consiguiente, esos ajustes deben contabilizarse de acuerdo con el párrafo 11 de la NIIF 1, y una entidad debería reconocer esos ajustes directamente en las ganancias acumuladas (o, si resulta adecuado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de transición a las NIIF.

FC63J El Consejo observó que se requiere que las entidades apliquen el párrafo 21 de la NIIF 1 y preparen y presenten información comparativa de acuerdo con las NIIF. El Consejo destacó que puede no ser posible la preparación de la información de acuerdo con las NIIF para periodos anteriores a la fecha de normalización de la moneda funcional; por ello la exención se refiere a la fecha de transición a partir de la fecha de normalización de la moneda funcional. Esto puede conducir a un periodo comparativo menor que 12 meses. El Consejo reconoció que las entidades deberían considerar si revelar información comparativa distinta a la de las NIIF y resúmenes históricos, de acuerdo con el párrafo 22 de la NIIF 1, proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros. El Consejo también destacó que una entidad debería explicar con claridad la transición a las NIIF de acuerdo con los párrafos 23 a 28.

Acuerdos conjuntos

FC63K Durante sus nuevas deliberaciones del proyecto de norma ED 9 *Acuerdos Conjuntos* el Consejo decidió no requerir a las entidades que cambien de la consolidación proporcional al método de la participación que ajusten las diferencias entre los métodos de contabilización de forma retroactiva. En su lugar una entidad debería determinar el saldo de apertura de la inversión relacionada con su participación en un negocio conjunto como la suma de los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad que había sido anteriormente consolidada proporcionalmente, incluyendo la plusvalía que surge de la adquisición al comienzo del primer periodo presentado. El Consejo decidió tratar las entidades que adoptan primera vez las NIIF igual que aquéllas que ya las aplican con la siguiente excepción.

FC63L Se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF compruebe el deterioro de valor de la inversión en la apertura de acuerdo con la NIC 36 en el primer periodo presentado, independientemente de si existe cualquier indicación de que la inversión pueda estar deteriorada. El Consejo destacó que este es un requerimiento más estricto para la aplicación de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* por parte de las entidades que adoptan por primera vez las NIIF, pero se alinea con el requerimiento para estas entidades de que apliquen la NIC 36 para comprobar el deterioro de valor de la plusvalía en la fecha de transición a las NIIF independientemente de si existe cualquier indicación de que la plusvalía puede tener deteriorado su valor.

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 conforme 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 39¹⁹ requiere que la entidad contabilice por separado algunos derivados implícitos al valor razonable. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 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 En el Consejo se destacó que los PCGA de 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 conforme a las NIIF de la entidad. El Consejo también observó que la NIC 39¹⁹ 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 financiero por los efectos de la hiperinflación en periodos anteriores a la fecha de transición a las NIIF excedería los beneficios, particularmente si la moneda extranjera no es ya hiperinflacionaria. Sin embargo, el Consejo concluyó que debe requerirse esta reexpresión, porque la hiperinflación puede dejar a los estados financieros no ajustados sin significado o conducentes a error.

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:
- 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.
 - 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.
 - Tal exclusión sería congruente 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

¹⁹ En noviembre de 2009 y octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 para identificar contabilizar de forma separada los derivados implícitos y reubicarlos en la NIIF *Instrumentos Financieros*. Estos Fundamentos de las Conclusiones no se han actualizado por cambios en los requerimientos desde que se emitió en marzo de 2006 la CINIIF 9 *Nueva Evaluación de los Derivados Implícitos*.

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. En estos casos, no hay necesidad de un requerimiento específico para excluir esos activos. 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 separada) cumplen las condiciones para su reconocimiento según la NIC 38, en su balance de apertura conforme 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 conforme a las NIIF, para los activos intangibles (por analogía con una combinación de negocios). El Proyecto de Norma 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 de la NIC 38 (incluyendo 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 D7 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 de los que respondieron al Proyecto de Norma ED 1 argumentaron que la determinación de tales costos de transacción podría implicar un costo o esfuerzo desproporcionado, 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 esta 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 39:²⁰
- (a) contabilidad de coberturas (párrafos FC75 a FC80);
 - (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 venta²¹ (párrafos FC81 a FC83); y
 - (c) reconocimiento de la ganancia o pérdida del “día 1” (párrafo FC83A).

Contabilidad de cobertura

- 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 Proyecto de Norma 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 Guías de Implantación de la NIC 39, relacionadas con ellas. El Consejo confirmó, en los Fundamentos de las Conclusiones publicadas con el Proyecto de Norma ED 1, que no pretendía crear cambios significativos con esta versión modificada. No obstante, a la luz de los comentarios del Proyecto de Norma 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 de los que respondieron al Proyecto de Norma 1 pidieron al Consejo que clarificara lo que podría suceder si la contabilidad de coberturas, según los PCGA

²⁰ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

²¹ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 con requerimientos añadidos en octubre de 2010 eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

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 conforme 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 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 conforme a las NIIF de la entidad, el Consejo decidió que no se debía aplicar la contabilidad de coberturas, en el balance de apertura conforme 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 congruente con el párrafo 133 de la NIC 39²²) 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 conforme 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 B5 de la NIIF).

FC80 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 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 esta área, por las siguientes razones:

- (a) El objetivo fundamental del Consejo es la comparabilidad en el tiempo con los primeros estados financieros conforme 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 de PCGA anteriores 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 conforme a las NIIF. Las entidades que cambien a las NIIF en 2005, precisan tener preparados

²² En la NIC 39, según la revisión de 2003, el párrafo 133 fue sustituido por los párrafos 84 y GA101.

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 venta²³

- FC81 La aplicación retroactiva de la NIC 39²⁴ 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 conforme a las NIIF, y transfiera posteriormente esos cambios del valor razonable al estado de resultados, cuando se realice la disposición 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 realice la disposición 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 disposición).
- 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. Aunque este requerimiento podría, incrementar el riesgo de clasificación selectiva, del tipo descrito en el párrafo anterior, por parte de los adoptantes por primera vez, el Consejo observó que, una entidad podría obtener un resultado similar mediante la disposición, 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 de los que respondieron al Proyecto de Norma ED 1 señalaron que el costo para determinar el importe, a incluir como un componente separado del patrimonio, podría exceder a los beneficios que la información iba a proporcionar. Sin embargo, en el Consejo se destacó 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 negociar. Por tanto, el Consejo no realizó cambios a la propuesta del Proyecto de Norma 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 retroactiva de los requerimientos 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

²³ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 con requerimientos añadidos en octubre de 2010 eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

²⁴ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

mostraron su preocupación porque la aplicación retroactiva diferiría con los requisitos de los PCGA de los Estados Unidos, 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) retroactivamente;
- (b) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 25 de octubre de 2002; o
- (c) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004.

En 2010 se pidió al Consejo reconsiderar si las fechas fijadas de 25 de octubre de 2002 y 1 de enero de 2004 continuaban siendo apropiadas para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. A las partes constituyentes les preocupaba que, conforme pasa el tiempo, estas fechas fijadas pasasen a ser más lejanas y cada vez menos relevantes para los informes financieros a medida que nuevas jurisdicciones adoptan las NIIF. El Consejo aceptó que el costo de la reconstrucción de transacciones retro trayéndolas al 25 de octubre de 2002 o al 1 de enero de 2004 era posiblemente mayor que el beneficio que se lograba haciéndolo. Por ello, se modificaron las fechas fijadas incluidas en el párrafo D20 de la NIIF 1 para permitir que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique de forma prospectiva los requerimientos de reconocimiento de la ganancia o pérdida del “día 1” incluidos en la NIC 39, párrafos GA76 y GA76A desde “la fecha de transición a las NIIF”.²⁵

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 en la que se informa 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*.²⁶ 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 congruente con la NIC 8—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 conforme a las NIIF (párrafos 14 a 17 de la NIIF).

Presentación e información a revelar

Información comparativa

- FC85 La NIC 1 exige que la entidad revele información comparativa (según las NIIF) para el periodo anterior. Algunos sugirieron que el adoptante por primera vez debía revelar

²⁵ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* emitida en octubre de 2010 incorporó las guías de los párrafos GA76 y GA76A de la NIC 39 a los párrafos B5.4.8 y B5.4.9 de la NIIF 9 respectivamente.

²⁶ En septiembre de 2007 el IASB modificó el título de la NIC 10 de *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance a Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa* como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007.

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 retrospectivamente las Normas.
- FC87 El Proyecto de Norma ED 1 propuso que los primeros estados financieros conforme a las NIIF incluyeran más de un año de información comparativa, y que esa información comparativa adicional debía cumplir las NIIF. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma ED 1 destacaron 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 podrían estar sesgadas por la retrosección.
 - (b) Supóngase una entidad que adopta 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 conforme 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 destacada la información elaborada según PCGA anteriores como no preparada conforme a las NIIF;
 - (b) revele la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF (párrafo 22 de la NIIF).
- FC89 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma ED 1 sugirieron que podría ser oneroso preparar información comparativa siguiendo la NIC 32 y la NIC 39²⁷ sobre instrumentos financieros. Sugirieron que la entidad debía ser capaz de aplicar la NIC 39 de forma prospectiva, pero sólo desde el principio del año de sus primeros estados financieros conforme a las NIIF (es decir, el 1 de enero de 2005 para la mayoría de los adoptantes por primera vez). Destacaron 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 conforme a las NIIF (párrafo FC10) y la presunción de

²⁷ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

planificación con tiempo suficiente (párrafo FC27), el Consejo no introdujo ninguna exención en esta área.

- FC89A A pesar de lo anterior, en el Consejo se destacó que la NIC 32 y la NIC 39²⁸ 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 como se revisaron en 2003, al preparar sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.

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 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 de 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 22 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) conforme 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:
- la información más reciente publicada según los PCGA anteriores, de manera que los usuarios dispongan de la máxima información puesta al día; y
 - 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 conforme a las NIIF es el punto de partida de la contabilidad según las NIIF.
- FC92 Los apartados (a) y (b) del párrafo 24 de la NIIF exigen conciliaciones del patrimonio y del resultado integral total. 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 conforme a las NIIF, pero no aparecen en esas conciliaciones. Puesto que la conciliación puede ser voluminosa, la NIIF exige la revelación de

²⁸ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39.

información narrativa acerca de esos ajustes, así como de los ajustes realizados en el estado de flujo de efectivo (párrafo 25 de la NIIF).

- FC92A El Consejo decidió requerir a una entidad que adopte por primera vez las NIIF incluir en sus primeros estados financieros según las NIIF una conciliación del resultado integral total (o, si una entidad no informó sobre este total, del resultado) según los PCGA anteriores con el resultado integral total de acuerdo con las NIIF para el último periodo sobre el que se informó de acuerdo con PCGA anteriores.
- FC92B El Consejo observó que las modificaciones de la NIC 1 en 2007 con respecto a la presentación de los ingresos y gastos puede dar lugar a que los usuarios tengan que cambiar sus modelos analíticos para incluir tanto los ingresos y gastos que se reconocen en resultados como los reconocidos al margen del resultado. Por consiguiente, el Consejo concluyó que sería útil a esos usuarios proporcionar información sobre los efectos e implicaciones de la transición a las NIIF sobre todas las partidas de ingreso y gasto, no solo aquellas reconocidas en resultados.
- FC92C El Consejo reconoció que los PCGA en otras jurisdicciones pueden no tener el concepto de resultado integral total. Por consiguiente, decidió que una entidad debería conciliar el resultado integral total de acuerdo con las NIIF con el equivalente de PCGA anteriores del resultado integral total. El equivalente de los PCGA anteriores puede ser el resultado.
- FC93 El párrafo 26 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 que respondieron al Proyecto de Norma 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 la rendición de cuentas en la gestión de los recursos confiados a la misma” (*Marco Conceptual*, párrafo 14²⁹).
- FC94 Por lo que se refiere a las pérdidas por deterioro del valor (y sus reversiones) reconocidas al preparar el balance de apertura conforme a las NIIF, el apartado (c) del párrafo 24 de la NIIF exige las mismas revelaciones que la NIC 36 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 periodos anteriores o en los siguientes.
- FC95 El párrafo 30 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. Además, esta exención difiere de las otras exenciones que se pueden aplicar para las propiedades, planta y equipo (revaluación según PCGA

²⁹ derogado por el Capítulo 1 del *Marco Conceptual*

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 información a revelar, 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 32 y 33 de la NIIF).

Cambios en políticas contables en el año de adopción

- FC97 En Mejoras a las NIIF emitido en mayo de 2010, el Consejo aclaró la redacción confusa sobre cómo deben abordarse los cambios en las políticas contables por una entidad que adopta por primera vez las NIIF cuando esos cambios tienen lugar después de la publicación de la primera información financiera intermedia de la entidad. El Consejo concluyó que una entidad que adopta por primera vez las NIIF está exenta de todos los requerimientos de la NIC 8 para la información financiera intermedia que presente de acuerdo con la NIC 34 para la parte del periodo cubierta por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF y para sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. El Consejo concluyó que para cumplir con el requerimiento de la NIIF 1 de explicar su transición a las NIIF, se debe requerir que una entidad explique cualquier cambio en sus políticas contables o las exenciones de la NIIF 1 aplicadas entre su primera información financiera intermedia conforme a las NIIF y sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. El Consejo decidió que la información más útil que podría requerir era la de conciliaciones actualizadas entre los PCGA anteriores y las NIIF.

Apéndice

Modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

Este apéndice contiene las modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF que son necesarias para garantizar la congruencia con la NIIF 1 (revisada en 2008).

* * * * *

Las modificaciones que contiene este apéndice cuando se emitió la NIIF 1 revisada en 2008 han sido incorporadas en el texto de los Fundamentos de las Conclusiones de las NIIF 6 y de las NIC 27 y 39 emitidas el 27 de noviembre de 2008.

ÍNDICE

desde párrafo'

GUIA DE IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

INTRODUCCIÓN	GI1
NIC 10 Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa	GI2
NIC 12 Impuesto a las Ganancias	GI5
NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	GI7
NIC 17 Arrendamientos	GI14
NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias	GI17
NIC 19 Beneficios a los Empleados	GI19
NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	GI21A
NIIF 3 Combinaciones de Negocios	GI22
NIC 23 Costos por Préstamos	GI23
NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	GI26
NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	GI32
NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación	GI35
NIC 34 Información Financiera Intermedia	GI37
NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos y NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	GI39
NIC 38 Activos Intangibles	GI44
NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y NIIF 9 Instrumentos Financieros	GI52
Reconocimiento	GI53
Derivados implícitos	GI55
Medición	GI56
Ajustes de transición	GI58A
Contabilidad de cobertura	GI60
NIC 40 Propiedades de Inversión	GI61
Explicación de la transición a las NIIF	GI63
NIIF 2 Pagos Basados en Acciones	GI64
INTERPRETACIONES CINIIF	
CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares	GI201
CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento	GI204
TABLA DE CONCORDANCIAS	

LISTA DE EJEMPLOS

después del párrafo

1 Estimaciones	GI3
2 Combinaciones de negocios	GI22
3 Combinaciones de negocios-provisión por reestructuración	GI22
4 Combinaciones de negocios-activos intangibles	GI22
5 Combinación de negocios—plusvalía deducida del patrimonio y tratamiento de activos intangibles asociados	GI22
6 Combinación de negocios—subsidiaria no consolidada según los PCGA anteriores	GI22
7 Combinación de negocios—arrendamiento financiero no capitalizado según los PCGA anteriores	GI22
8 La controladora adopta las NIIF antes que la subsidiaria	GI29
9 La subsidiaria adopta las NIIF antes que la controladora	GI29
10 Información financiera intermedia	GI38
11 Conciliaciones de patrimonio y resultado integral total	GI63
201 Cambios en Pasivos Existentes por Desmantelamiento, Restauración y Similares	GI203
202 Determinación de si un acuerdo contiene un Arrendamiento	GI205

Guía de 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 GI2 a GI62, GI64 y GI65). 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 24(a) y (b), 25 y 26 de la NIIF (párrafo GI63).

NIC 10 Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa

- GI2 A excepción de lo descrito en el párrafo GI3, la entidad aplicará la NIC 10 para determinar si:
- (a) su estado de situación financiera de apertura según NIIF refleja un hecho que ha tenido lugar tras la fecha de transición a las NIIF; y
 - (b) las cifras comparativas en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, reflejan un hecho ocurrido después de la finalización de dicho periodo comparativo.
- GI3 Los párrafos 14 a 17 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 14 a 17 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 estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF reflejará estos ajustes por la diferencia en políticas contables. Como en el caso 1, la entidad reconocerá revisiones posteriores a aquellas estimaciones como hechos del periodo en el que se hicieron las revisiones.

Por ejemplo, los PCGA anteriores pueden haber requerido a una entidad que reconozca y mida provisiones sobre una base congruente con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos 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 congruente con la distinción en la NIC 10 entre hechos que se ajustan después del periodo sobre el que se informa y hechos que no se ajustan después de dicho periodo.

GI Ejemplo 1 Estimaciones

Antecedentes

Los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la Entidad A son para un periodo que termina el 31 de diciembre de 20X5 e incluye información comparativa para un año. En sus estados financieros, elaborados según los PCGA anteriores, para 31 de diciembre de 20X3 y 20X4, la entidad A:

- (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 por un litigio que surgió de hechos ocurridos en septiembre de 20X4. Cuando el litigio se concluyó en 30 de junio de 20X5, se requirió a la entidad A pagar 1.000^(a) y pagó el 10 de julio de 20X5.

Continúa...

...Continuación
GI Ejemplo 1 Estimaciones

Al preparar sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, la entidad A concluyó que sus estimaciones de gastos acumulados (devengados) y provisiones, según PCGA anteriores, a 31 de diciembre de 20X3 y 20X4, fueron realizadas de forma congruente con sus políticas contables conforme a las 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.

Aplicación de los requerimientos

Al preparar su estado de situación financiera de apertura según las NIIF a 1 de enero de 20X4 y en su estados de situación financiera comparativo a 31 de diciembre de 20X4, la entidad A:

- (a) no ajustará las estimaciones previas para los gastos acumulados (devengados) y las provisiones; y
- (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 20X4 y a 31 de diciembre de 20X4, 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 20X4 y 31 de diciembre de 20X4, 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 20X4 y 31 de diciembre de 20X4, 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 20X5.

El tratamiento del litigio judicial a 31 de diciembre de 20X4 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 congruentes con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. La entidad A concluyó que no se cumplían los criterios para el reconocimiento. En este caso, la suposición de la entidad A, conforme a las NIIF, son congruentes con las realizadas según los PCGA previos. Por ello, la entidad A no reconoce una provisión a 31 de diciembre de 20X4.

Continúa...

...Continuación**GI Ejemplo 1 Estimaciones**

Suposición 2 – Los PCGA anteriores no eran congruentes con la NIC 37. Por tanto, la entidad A desarrollará las estimaciones según la NIC 37. Según la NIC 37, una entidad determinará si existe la obligación, al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, incluyendo cualquier evidencia adicional proporcionada por hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. De forma similar, según la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*, la resolución de un litigio judicial después del periodo sobre el que se informa 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 20X4 (cuando ocurrieron los sucesos que dieron lugar al litigio). Por tanto, la entidad A reconocerá una provisión a 31 de diciembre de 20X4. La entidad A medirá esta provisión descontando los 1.000, pagados a 10 de julio de 20X5, 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 20X4.

(a) En esta guía, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

GI4 Los párrafos 14 a 17 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. Algunos ejemplos son:

- (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 desembolsos 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 Una entidad aplicará la NIC 12 a las diferencias temporarias entre el importe en libros de los activos y pasivos en su estado de situación financiera inicial según las NIIF y las bases fiscales correspondientes.

GI6 Según la NIC 12, la medición del impuesto corriente y diferido refleja las tasas impositivas y las leyes fiscales que han sido promulgadas o están a punto de serlo al final del periodo sobre el que se informa. 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 14 y 15 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 estado de situación financiera 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:
- el valor razonable, en la fecha de transición a las NIIF (párrafo D5 de la NIIF), en cuyo caso la entidad revelará las informaciones exigidas por el párrafo 30 de la NIIF;
 - el importe que proceda de la revaluación según los PCGA anteriores, siempre que satisfaga los criterios del párrafo D6 de la NIIF;
 - el valor razonable en la fecha de un hecho tal como una privatización o una oferta pública de compra (párrafo D8 de la NIIF).
 - una distribución de un importe determinado según PCGA anteriores que cumple los criterios del párrafo D8A de la NIIF; o
 - el importe en libros según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo que se utiliza o se utilizó con anterioridad en operaciones sujetas a regulación de tarifas (párrafos D8B de la NIIF).
- GI9 La depreciación posterior se basará en ese costo atribuido, y deberá comenzar desde la fecha para la que la entidad fijó ese costo atribuido.
- 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. 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 30 de la NIIF.
- GI11 Si las revaluaciones, efectuadas según los PCGA anteriores, no cumplieran los criterios contenidos en el párrafo D6 o D8 de la NIIF, una entidad medirá los activos revaluados en su estado de situación financiera de apertura según una de las siguientes bases:
- costo (o costo atribuido) menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada según el modelo del costo de la NIC 16;
 - costo atribuido, que vendrá dado por el valor razonable en la fecha de transición a las NIIF (párrafo D5 de la NIIF); o

- (c) importe revaluado, si la entidad adopta como política contable según las NIIF 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 de la NIC 16).
- GI13 En algunos casos, la construcción para sí misma o la construcción por encargo de un activo dan lugar a una obligación para la entidad, si tiene que dismantelar o retirar el activo y restaurar el lugar sobre el que se asienta. La entidad aplicará la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* para el reconocimiento y medición de cualquier provisión resultante. La entidad aplicará 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 D21 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 a 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 13). 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 estado de situación financiera de apertura según las NIIF de una entidad (párrafo 9 de la NIIF). Por tanto, el arrendador financiero medirá las cuentas por cobrar por el arrendamiento financiero, en su estado de situación financiera de apertura conforme a las 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 de Actividades Ordinarias

- GI17 Si una entidad ha recibido importes que todavía no cumplen los requisitos para reconocerse de ingresos de actividades ordinarias 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 estado de situación financiera de apertura de acuerdo a las NIIF, y medirá ese pasivo por importe recibido.

NIC 19 Beneficios a los Empleados

- GI18 [Eliminado]
- GI19 Las hipótesis actuariales de una entidad en la fecha de transición a las NIIF serán congruentes con las hipótesis actuariales 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 tales hipótesis fueran erróneas (párrafo 14 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 Una 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 16 de las NIIF).
- GI21 En muchos casos, los primeros estados financieros conforme a las NIIF reflejarán mediciones de las obligaciones por beneficios de los empleados en tres fechas: la fecha de cierre del primer periodo sobre el que se informa según las NIIF, la fecha del estado de situación financiera 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) entre esas dos fechas (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 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 C de la NIIF, asumiendo que una entidad que adopta por primera vez las NIIF usa esta exención.

GI Ejemplo 2: Combinación de negocios

Antecedentes

Los primeros estados financieros según las NIIF de la Entidad B son para un periodo que termina el 31 de diciembre de 20X5 e incluye información comparativa solo para 20X4. El 1 de julio de 20X1, 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 la entidad B.
- (b) Midió los activos adquiridos y los pasivos asumidos por los siguientes importes, según los PGCA anteriores, a 31 de diciembre de 20X3 (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: 180 u.m.
- (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.

Continúa...

... *Continuación*

GI Ejemplo 2: Combinación de negocios

Aplicación de los requerimientos

En su estado de situación financiera (consolidado) de apertura conforme a las 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, (apartado a del párrafo C4 de la NIIF).
- (b) No ajustará la amortización acumulada de la plusvalía. 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 en 180 (apartado g del párrafo C4 de la NIIF).
- (c) En los activos identificables netos para los que las NIIF requieran mediciones basadas en el costo 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 [párrafo C4(e) de la NIIF].
- (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 estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, sería igual al importe en libros según los PCGA anteriores, en la fecha de transición a las NIIF, esto es, 200 (párrafo G17).

Continúa...

...Continuación**GI Ejemplo 2: Combinación de negocios**

- (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).
- (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 acumuladas [párrafo C4(d) de la NIIF]. 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 la subsidiaria C en sus estados financieros (párrafo D17 de la NIIF y GI Ejemplo 9).
- (g) Reconocerá un pasivo neto por impuestos diferidos de 6 u.m. (20 u.m. al 30 por ciento), que surge de:
- (i) la diferencia temporaria tributable de 50 u.m. (200 u.m. menos 150 u.m.) 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 u.m. (30 u.m. 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 acumuladas (apartado k del párrafo C4 de la NIIF). Si apareciera una diferencia temporaria tributable por el reconocimiento inicial de la plusvalía, la entidad B no reconocería el pasivo por impuestos diferidos (apartado a del párrafo 15 de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).

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

Los primeros estados financieros según las NIIF de la Entidad D son para un periodo que termina el 31 de diciembre de 20X5 e incluye información comparativa solo para 20X4. El 1 de julio de 20X3, 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 en 100 u.m. A 31 de diciembre de 20X3 (fecha de transición a las NIIF), la entidad D:

- (a) había pagado costos de reestructuración por 60 u.m.; y
- (b) estimó que pagaría además costos de 40 en 20X4, y que los efectos del descuento no eran significativos. A 31 de diciembre de 20X3, tales costos adicionales no cumplían las condiciones como provisión según la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Aplicación de los requerimientos

En su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, la entidad D:

- (a) No reconocerá ninguna provisión por reestructuración (apartado c del párrafo C4 de la NIIF).
- (b) No ajustará el importe asignado a la plusvalía. 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 [párrafo C4(g) de la NIIF].
- (c) Como resultado de (a) y (b), informará de que las ganancias acumuladas en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF son 40 más (antes del impuesto a las ganancias, y después del reconocimiento de cualquier eventual deterioro del valor) que en el estado de situación financiera a la misma fecha según los PCGA anteriores.

GI Ejemplo 4: Combinación de negocios—activos intangibles

Antecedentes

Los primeros estados financieros según las NIIF de la Entidad F son para un periodo que termina el 31 de diciembre de 20X5 e incluye solo información comparativa para 20X4. El 1 de julio de 20X1 la entidad F adquirió el 75 por ciento de la subsidiaria G. Según sus PCGA previos, la entidad F asignó un valor en libros inicial de 200 u.m. a activos intangibles que no habría cumplido los requisitos para su reconocimiento según 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 u.m.

El 31 de diciembre de 20X3 (fecha de transición a las NIIF), el importe en libros de los activos intangibles, según los PCGA anteriores, era de 160 u.m., y el importe en libros del correspondiente pasivo por impuestos diferidos de 48 u.m. (30 por ciento de 160 u.m.).

Aplicación de los requerimientos

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, junto con el pasivo por impuestos diferidos (48 u.m.) y las participaciones no controladoras [párrafo C4(g)(i) de la NIIF]. Las correspondientes participaciones no controladoras ascienden a 28 u.m. (25 por ciento de [160 u.m.-48 u.m. =112 u.m.]). Así, el incremento en la plusvalía es de 84 u.m.—activos intangibles (160 u.m.) menos pasivos por impuestos diferidos (48 u.m.) menos las participaciones no controladoras.

La entidad F realizará la comprobación del deterioro de la plusvalía, 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 [párrafo C4(g)(ii) de la NIIF].

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

Antecedentes

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

- (a) reconoció la plusvalía deduciéndola inmediatamente del patrimonio;
- (b) reconoció un activo intangible de la subsidiaria que no cumplía las condiciones de reconocimiento según la NIC 38 *Activos Intangibles*; 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. Ésta poseía el activo en la fecha de su adquisición por parte de la entidad H.

Aplicación de los requerimientos

En su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, la entidad H:

- (a) No reconocerá la plusvalía, puesto no la reconoció tampoco como activo según los PCGA anteriores [párrafos C4(g) a (i) de la NIIF].
- (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 del patrimonio, la eliminación de este activo intangible reducirá las ganancias acumuladas [párrafo C4(c)(ii) de la NIIF].
- (c) Reconocerá el activo intangible, que cumple las condiciones para su reconocimiento según la NIC 38, como un activo en los estados financieros 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 [párrafo C4(f) de la NIIF]. 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 *Deterioro del Valor de los Activos*. Puesto que la entidad H dedujo, según sus PCGA anteriores, la plusvalía del patrimonio, la eliminación de este activo intangible reducirá las ganancias acumuladas [párrafo C4(c)(ii) de la NIIF]. No obstante, si este activo intangible hubiera quedado subsumido en la plusvalía, reconocida como activo según los PCGA anteriores, la entidad H habría disminuido el importe en libros de tal plusvalía (y, si fuera de aplicación, habría ajustado los impuestos diferidos y las participaciones no controladoras) [párrafo C4(g)(i) de la NIIF].

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

Antecedentes

La fecha de transición a las NIIF de la controladora J es el 1 de enero de 20X4. 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 20X1. A 1 de enero de 20X4:

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

Aplicación de los requerimientos

La controladora J consolida la subsidiaria K. El estado de situación financiera consolidado a 1 de enero de 20X4 incluye:

- (a) Activos de la subsidiaria K por 500 u.m., y pasivos de la misma por 300 u.m.
- (b) Participaciones no controladoras por 50 u.m. (25 por ciento de [500 u.m.-300 u.m.]). y
- (c) Plusvalía por 30 u.m.[el coste de 180 u.m. menos el 75 por ciento de (500 u.m.-300 u.m.), (párrafo C4(j) de la NIIF]. La controladora J realizará la comprobación del deterioro de la plusvalía, 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 (párrafo C4(g)(ii) de la NIIF).

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

Antecedentes

La fecha de transición a las NIIF de la controladora L es el 1 de enero de 20X4. La controladora L adquirió la subsidiaria M el 15 de enero de 20X1, y no capitalizó los arrendamientos financieros que la misma poseía. Si la citada subsidiaria M hubiera preparado estados financieros conforme a las NIIF, habría reconocido, a 1 de enero de 20X4, obligaciones procedentes del arrendamiento financiero por 300 u.m., así como activos arrendados por 250 u.m.

Continúa...

... *Continuación*

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

Aplicación de los requerimientos

En su estado de situación financiera consolidado de apertura conforme a las NIIF, la controladora L reconocerá obligaciones por el arrendamiento financiero de 300 u.m., y activos arrendados por 250 u.m., cargando a las ganancias acumuladas las 50 u.m. de diferencia (apartado f del párrafo C4).

NIC 23 Costos por Préstamos

GI23 En la primera vez que se adoptan las NIIF, una entidad comienza capitalizando los costos por préstamos (NIC 23 revisada en 2007). De acuerdo con el párrafo D23 de la NIIF, una entidad:

- (a) capitalizará los costos por préstamos relacionados con activos aptos para los que la fecha de comienzo de la capitalización sea a partir del 1 de enero de 2009 o la fecha de transición a las NIIF (la que sea posterior);
- (b) podrá elegir designar cualquier fecha anterior a 1 de enero de 2009 o la fecha de transición a las NIIF (la que sea posterior) y capitalizar los costos por préstamos relacionados con todos los activos aptos para los que la fecha de comienzo de capitalización sea a partir de esa fecha.

Sin embargo, si la entidad estableció un costo atribuido para un activo, no procederá a capitalizar los costos por préstamos incurridos antes de la fecha de la medición en que estableció el costo atribuido.

GI24 La NIC 23 requiere revelar información sobre los intereses capitalizados durante el periodo. Ni la NIC 23 ni esta NIIF exigen revelar el importe acumulado capitalizado.

GI25 [Eliminado]

NIIF 10 Estados Financieros Consolidados

GI26 Una entidad que adopte por primera vez las NIIF consolidará todas las subsidiarias (tal como se define en la NIIF 10), a menos que la NIIF 10 requiera otra cosa.

GI27 Si una entidad que adopte por primera vez las NIIF no consolidó una subsidiaria según los PCGA anteriores:

- (a) En sus estados financieros consolidados, la entidad que adopte por primera vez las NIIF medirá los activos y pasivos de la subsidiaria a los mismos importes en libros con que figuren en los estados financieros de la subsidiaria según las NIIF, después de ajustar a efectos de procedimientos de consolidación y a efectos de la combinación de negocios en la que adquirió la subsidiaria (párrafo D17 de la NIIF). Si la subsidiaria no ha adoptado las NIIF en sus estados financieros, los importes en libros descritos anteriormente son aquellos que las NIIF exigirían en aquellos estados financieros [párrafo C4(j) 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, como se explicó en el GI 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.

GI28 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF ajusta los importes en libros de activos y pasivos de sus subsidiarias para elaborar su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, esto puede afectar a las participaciones no controladoras y a los impuestos diferidos.

GI29 Los GI Ejemplos 8 y 9 ilustran los párrafos D16 y D17 de la NIIF, que tratan casos en los que la controladora y sus subsidiarias se convierten en entidades que adoptan por primera vez las NIIF en diferentes fechas.

<p>GI Ejemplo 8: La controladora adopta las NIIF antes que la subsidiaria</p>
<p>Antecedentes</p> <p>La controladora N presenta sus primeros estados financieros (consolidados) en 20X5. 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 conforme a las NIIF hasta 20X7.</p>
<p>Aplicación de los requerimientos</p> <p>Si la subsidiaria O aplica el párrafo D16(a) de la NIIF, los importes en libros de sus activos y pasivos serán los mismos, a 1 de enero de 20X6, tanto en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, como en el estado consolidado de situación financiera 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.</p> <p>Alternativamente, la subsidiaria O puede, según el párrafo D16(b) de la NIIF, medir todos sus activos o pasivos con referencia a su propia fecha de transición a las NIIF (1 de enero de 20X6). No obstante, el hecho de que la subsidiaria O se convierta en adoptante por primera vez en 20X7 no cambia los importes en libros de sus activos y pasivos en los estados financieros consolidados de la controladora N.</p>

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

La controladora P presenta sus primeros estados financieros (consolidados) conforme a las NIIF en 20X7. Su subsidiaria extranjera Q, en la que participa con el 100 por ciento desde la creación por la controladora P, presentó sus primeros estados financieros conforme a las NIIF en 20X5. Hasta 20X7, 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 Q, a 1 de enero de 20X6, serán los mismos tanto en el estado de situación financiera (consolidado) de apertura de la controladora P, como en los estados financieros 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 20X7, no cambia esos importes en libros (párrafo D17 de la NIIF).

GI30 Los párrafos D16 y D17 de la NIIF no invalidan los siguientes requerimientos:

- (a) Aplicar el Apéndice C 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 D17 es relevante para los nuevos activos adquiridos y pasivos asumidos por la adquirida después de la combinación de negocios y todavía en su poder en la fecha de transición a las NIIF de la adquirente.
- (b) Aplicar el resto de la NIIF para la medición de todos los activos y pasivos para los que los párrafos D16 y D17 no son relevantes.
- (c) Suministrar toda la información a revelar exigida por la NIIF en la fecha de transición a las NIIF del adoptante por primera vez.

GI31 El párrafo D16 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 la subsidiaria preparaba un paquete de información conforme a las NIIF a efectos de consolidación, que no constituía un conjunto completo de estados financieros conforme a las 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 principalmente por temas tales como revisión de hechos ocurridos después del final del periodo sobre el que se informa y el reparto centralizado de los costos por pensiones. Según la revelación exigida en el párrafo 26 de la NIIF, los ajustes centralizados practicados en un conjunto de información no publicada no son correcciones de errores. Sin embargo, el párrafo D16 no permite a la subsidiaria ignorar errores que son irrelevantes para los estados financieros consolidados de la controladora, pero son materiales 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. Si la entidad elabora su estado de situación financiera de apertura conforme a las 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 D5 de las NIIF), en cuyo caso suministrará las revelaciones exigidas por el párrafo 30 de la NIIF.
- GI34 Si la entidad elige acogerse a las excepciones de los párrafos D5 a D8 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 estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, una entidad aplicará 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). Una entidad determinará tales importes en libros usando la versión de la NIC 32 vigente en la fecha de cierre del primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF. Si el componente de pasivo ya no va a mantenerse en circulación en la fecha de transición a las NIIF, una entidad que adopta por primera vez las NIIF necesita no separar el componente de patrimonio inicial del instrumento de los intereses acumulados abonados del componente de pasivo (párrafo D18 de la NIIF).

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:
- presentar información financiera intermedia que satisfaga la NIC 34; o
 - 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 conforme a las 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

conforme a las NIIF. En concreto, el párrafo 32 de la NIIF exige a la entidad que revele varias conciliaciones (véase GI ejemplo 10).

GI Ejemplo 10: Información financiera intermedia

Antecedentes

Los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la entidad R son para el periodo que termina a 31 de diciembre de 20X5, y su primer informe financiero intermedio según la NIC 34 para el trimestre que termina a 31 de marzo de 20X5. La entidad R preparó estados financieros siguiendo los PCGA anteriores para el año que terminó el 31 de diciembre de 20X4, y también preparó información financiera intermedia a lo largo de 20X4.

Aplicación de los requerimientos

En cada informe financiero intermedio trimestral para 20X5, la entidad R incluirá conciliaciones de:

- (a) su patrimonio, según los PCGA anteriores, al final del trimestre comparable de 20X4, con el que resulte según las NIIF en la misma fecha; y
- (b) su resultado integral total (o, si no informó sobre este total, el resultado) según anteriores PGCA para el trimestre comparable de 20X4 (corriente y hasta la fecha) con respecto a su resultado integral total según las NIIF.

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 20X5 de la entidad R incluirá conciliaciones (o una referencia a otro documento publicado que incluya tales conciliaciones) referentes a:

- (a) su patrimonio según PCGA anteriores a 1 de enero de 20X4 y a 31 de diciembre de 20X4 con respecto a su patrimonio según las NIIF en esas fechas; y
- (b) su resultado integral total (o, si no informó sobre este total, el resultado) para 20X4 según PCGA anteriores con respecto a su resultado integral total para 20X4 según las NIIF.

Cada una de las anteriores conciliaciones contendrá un detalle suficiente para permitir a los usuarios comprender los ajustes significativos en el estado de situación financiera y en el estado del resultado integral. La entidad R explicará también los ajustes significativos realizados en el estado de flujos 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 20X5 revelarán tal información, o bien incluirán una referencia a otro documento publicado donde se contenga (párrafo 33 de la NIIF).

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

- GI39 La entidad aplicará la NIC 36 para:
- determinar si existe alguna pérdida por deterioro en la fecha de transición a las NIIF; y
 - 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 conforme a las NIIF incluyen información a revelar 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 [párrafo 24(c) 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 congruentes 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 14 y 15 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 16 de las NIIF).
- GI42 Las disposiciones transitorias de la NIC 36 y NIC 37 no se aplican al estado de situación financiera de apertura según las NIIF de una entidad (párrafo 9 de la NIIF).
- GI43 La NIC 36 exige la reversión de las pérdidas por deterioro en algunos casos. Si el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF de la entidad refleja pérdidas por deterioro, la entidad reconoce cualquier reversión posterior de dichas pérdidas por deterioro en los 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 estado de situación financiera de apertura según las NIIF de una entidad:
- 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; e
 - 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 estado de situación financiera consolidado de la adquirente según los PCGA anteriores y que no cumpliría los requisitos para su reconocimiento según la NIC 38 en

estado de situación financiera separado de la adquirida [véase el párrafo C4(f) 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 de forma fiable.

La NIC 38 complementa estos dos criterios con otros adicionales, y más concretos, para los activos intangibles generados internamente.

- GI46 Según los párrafos 65 y 71 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, utilizar la retrospectiva para concluir retroactivamente que dichos criterios de reconocimiento se satisficieran en un momento pasado. Por tanto, incluso si la entidad concluye de forma retroactiva que es probable obtener los flujos futuros de los beneficios económicos de un activo intangible generado internamente, y la entidad es capaz de reconstruir los costos fiablemente, la NIC 38 prohibiría la capitalización de costos incurridos antes de la fecha en la que la entidad:
- (a) concluya, sobre la base en la evaluación 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 cumple los requisitos para su reconocimiento en la fecha de transición a las NIIF, la entidad reconocerá el activo en su estado de situación financiera de apertura conforme 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 separadamente. 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 26 de la NIC 38, el costo de un activo intangible adquirido separadamente 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 [párrafo C4(e) de la NIIF]. Si ese importe en libros fuera cero, la adquirente no reconocerá el activo intangible en su estado de situación financiera consolidado de apertura conforme a las NIIF, a menos que cumpliera los requisitos según la NIC 38, aplicando los criterios discutidos en los párrafos GI45 a GI48, para el reconocimiento en la fecha de transición a las NIIF en el estado de situación financiera de la adquirida [párrafo C4(f) de la NIIF]. Si dichos criterios de reconocimiento son satisfechos, la adquirente medirá el activo sobre la base que la NIC 38 exigiría en el

estado de situación financiera de la adquirida. El ajuste resultante afecta a la plusvalía [párrafo C4(g)(i) de la NIIF].

- GI50 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF 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 D8 de la NIIF), con tal de que el activo intangible cumpla los requisitos para 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), una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir entre emplear uno de los siguientes importes como costo atribuido (párrafo D7 de la NIIF):
- (a) el valor razonable, en la fecha de transición a las NIIF (párrafo D5 de la NIIF), en cuyo caso la entidad revelará las informaciones exigidas por el párrafo 30 de la NIIF; o
 - (b) el importe que proceda de la revaluación según los PCGA anteriores, siempre que satisfaga los criterios del párrafo D6 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 estado de situación financiera de apertura conforme a las 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 14 de esta NIIF y párrafo 104 de la NIC 38). 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 tienen un efecto relevante en los estados financieros, la entidad ajustará la amortización acumulada en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF retroactivamente, de forma que cumpla con las NIIF (párrafo 14 de la NIIF). Sin embargo, si una entidad utiliza la exención del párrafo D8B, se utilizará el importe en libros del activo intangible en la fecha de transición a las NIIF como costo atribuido como si se hubiera adquirido un activo intangible con un potencial de servicio restante equivalente a ese importe en la fecha de transición a las NIIF. La amortización posterior se basa en ese costo atribuido y comienza a partir de la fecha de transición a las NIIF.

NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y NIIF 9 Instrumentos Financieros

- GI52 Una entidad reconocerá y medirá todos los activos financieros y pasivos financieros en su estado de situación financiera de apertura según las NIIF de acuerdo con la NIIF 9, excepto por lo especificado en los párrafos B2 a B6 de la NIIF, que aborda la baja en cuentas y la contabilidad de coberturas.

Reconocimiento

- GI53 La entidad reconocerá todos los activos financieros y pasivos financieros (incluyendo los derivados) que cumplen los requisitos para reconocerse según la NIIF 9 y no han cumplido todavía los requisitos para ser dados de baja en cuentas según esta norma,

excepto los activos financieros no derivados y pasivos financieros no derivados dados de baja en cuentas según los PCGA anteriores a la fecha de transición a las NIIF, para los cuales la entidad no escoja aplicar el párrafo B3 (véase los párrafos B2 y B3 de la NIIF). Por ejemplo, una entidad que no aplique el párrafo B3 no reconoce activos transferidos en una titulización, transferencia u otra transacción de baja en cuentas que haya tenido lugar antes de la fecha de transición a las NIIF si tales transacciones cumplieran 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 en cuentas para transferencias posteriores después de la fecha de transición a las NIIF, tales transferencias cumplen los requisitos para su baja en cuentas sólo si satisfacen los criterios de baja en cuentas de la NIIF 9.

- GI54 Una entidad no reconocerá activos financieros ni pasivos financieros que no cumplan los requisitos para ser reconocidos según la NIIF 9, o ya han cumplido los requisitos para su baja en cuentas según la NIIF 9.

Derivados implícitos

- GI55 Cuando la NIIF 9 requiere que una entidad separe un derivado implícito de un contrato anfitrión, los importes en libros iniciales de los componentes en la fecha en la que el instrumento satisface por primera vez los criterios de reconocimiento de la NIIF 9 reflejan las circunstancias en esa fecha (NIIF 9, párrafo 4.3.3). Si la entidad no puede determinar fiablemente el importe en libros inicial del derivado implícito y del contrato anfitrión, medirá el contrato combinado completo como al valor razonable con cambios en resultados (NIIF 9, párrafo 4.3.6).

Medición

- GI56 Para elaborar el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, una entidad aplicará los criterios de la NIIF 9 para identificar sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición a las NIIF los activos financieros y pasivos financieros que serán medidos a su valor razonable y los que serán medidos al costo amortizado. Las clasificaciones resultantes se aplicarán retroactivamente.
- GI57 En el caso de los activos financieros y pasivos financieros medidos al costo amortizado en el estado de situación financiera de apertura conforme a las 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 NIIF 9. 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 conforme a las NIIF a esa fecha (apartado (e) del párrafo C4 de la NIIF).
- GI58 La estimación, por parte de la entidad, de las pérdidas por deterioro de activos financieros medidos al costo amortizado en la fecha de transición a las NIIF serán congruentes 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 14 de la NIIF). La entidad tratará el impacto de cualquier revisión posterior a aquellas estimaciones de pérdidas por deterioro (o, si los criterios contenidos 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 acumuladas en la fecha de transición a las NIIF sólo en la medida que se derive de la adopción de la NIC 39 y la NIIF 9. Como los derivados, distintos de los que son contratos de garantía financiera o se designan como y son instrumentos de cobertura efectivos, se miden al valor razonable con cambios en resultados, 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 acumuladas al comienzo del año financiero en el que la NIC 39 y la NIIF 9 se aplican por primera vez (distinta de para un derivado que es un contrato de garantía financiera o se designa y es un instrumento efectivo de cobertura).
- GI58B La NIC 8 (revisada en 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 fuera del resultado del periodo. Si se clasifica una inversión como llevada al valor razonable con cambios en resultados, las ganancias de revaluación anteriores a la aplicación de la NIIF 9 que hubieran sido reconocidas fuera del resultado del periodo, se reclasificarán como ganancias acumuladas al aplicar la NIIF 9 por primera vez. Si, en la adopción inicial de la NIIF 9, se clasifica una inversión en un instrumento de patrimonio como a valor razonable con cambios en otro resultado integral, la ganancia de revaluación anterior a la aplicación de la NIIF 9 se reconocerá en un componente separado del patrimonio. Posteriormente, la entidad reconocerá las ganancias y pérdidas del activo financiero en otro resultado integral (excepto los dividendos, que se reconocerán en el resultado del periodo) y acumulará las ganancias y pérdidas acumuladas en ese componente separado del patrimonio. En subsiguientes bajas en cuentas la entidad podrá transferir ese componente separado de patrimonio dentro de patrimonio.

Contabilidad de cobertura

- GI60 Los párrafos B4 a B6 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 anteriores; 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) no reconocido o (ii) diferido en el estado de situación financiera como un activo o un pasivo.

GI60B La entidad puede, según sus PCGA anteriores, 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 patrimonio, en la aplicación inicial de la NIC 39, permanece en el patrimonio hasta que (a) la transacción estimada subsiguientemente dé lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, (b) la transacción estimada afecte al resultado o (c) circunstancias subsiguientes cambien y no se espere que la transacción estimada pueda tener lugar, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida neta acumulada relacionada se reclasifica de patrimonio a resultados. 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 a GI13 sobre propiedades, planta y equipo.

Explicación de la transición a las NIIF

- GI63 Los párrafos 24(a) y (b), 25 y 26 de la NIIF exigen a una entidad que adopta por primera vez las NIIF revelar conciliaciones que aporten suficiente detalle para permitir a los usuarios comprender los ajustes materiales en el estado de situación financiera, en el estado del resultado integral y, si es aplicable, en el estado de flujos de efectivo. El párrafo 24(a) y (b) exige conciliaciones específicas del patrimonio y del resultado integral total. El ejemplo 11 de la GI muestra una forma de satisfacer estos requerimientos.

GI Ejemplo 11: Conciliaciones del patrimonio y del resultado integral total

Antecedentes

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF en 20X5, con una fecha de transición a las NIIF de 1 de enero de 20X4. Sus últimos estados financieros según PCGA anteriores se referían al año que terminó el 31 de diciembre de 20X4.

Continúa...

...Continuación

GI Ejemplo 11: Conciliaciones del patrimonio y del resultado integral total

Aplicación de los requerimientos

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

Entre otras cosas, este ejemplo incluye una conciliación del patrimonio en la fecha de transición a las NIIF (1 de enero de 20X4). 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 la entidad que adopta por primera vez las NIIF 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 26 de la NIIF). En este ejemplo no se ilustra la revelación correspondiente a la corrección de un error.

**Conciliación del patrimonio a 1 de enero de 2004
(fecha de transición a las NIIF)**

Nota:	PCGA anteriores	Efecto de la transición a las NIIF	NIIF
	u.m.	u.m.	u.m.
1 Propiedades, Planta y Equipo	8.299	100	8.399
2 Plusvalía	1.220	150	1.370
2 Activos intangibles	208	(150)	58
3 Activos financieros	<u>3.471</u>	<u>420</u>	<u>3.891</u>
Activos no corrientes totales	<u>13.198</u>	<u>520</u>	<u>13.718</u>
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	<u>748</u>	<u>0</u>	<u>748</u>
Activos corrientes totales	<u>7.753</u>	<u>831</u>	<u>8.584</u>
Activos totales	<u><u>20.951</u></u>	<u><u>1.351</u></u>	<u><u>22.302</u></u>

Continúa...

...Continuación

GI Ejemplo 11: Conciliaciones del patrimonio y del resultado integral total

Nota:	PCGA anteriores	Efecto de la transición a las NIIF	NIIF	
	u.m.	u.m.	u.m.	
	Préstamos con interés	9.396	0	9.396
	Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	4.124	0	4.124
6	Beneficios a los empleados	0	66	66
7	Provisión por reestructuración	250	(250)	0
	Pasivo por impuestos corriente	42	0	42
8	Pasivo por impuestos diferidos	579	460	1,039
	Pasivos totales	14.391	276	14.667
	Total activos menos total pasivos	6.560	1.075	7.635
	Capital emitido	1.500	0	1.500
5	Reserva para coberturas	0	302	302
9	Ganancias acumuladas	5.060	773	5.833
	Patrimonio total	6.560	1.075	7.635

Notas a la conciliación de patrimonio a 1 de enero de 20X4:

- 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 en 100.
- Los activos intangibles, según los PCGA anteriores, incluían 150 procedentes de partidas que han sido transferidas a la plusvalía, ya que no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos intangibles según las NIIF.

Continúa...

...Continuación

GI Ejemplo 11: Conciliaciones del patrimonio y del resultado integral total

- 3 Los activos financieros se han clasificado en su totalidad como al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con las NIIF se llevan al valor razonable e importan 3.891. De acuerdo con los PCGA anteriores se llevaban al costo de 3.471 u.m. Las ganancias resultantes por 294 u.m. (420 u.m. menos el correspondiente impuesto diferido por 126 u.m.) se incluyen en las ganancias acumuladas.
- 4 Los inventarios, conforme a las NIIF, incluyen costos indirectos variables de producción, por importe de 400 u.m., 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 u.m., 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 u.m. (431 u.m. menos impuestos diferidos por 129 u.m.), 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 u.m., 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 u.m., 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 de la forma siguiente:

	u.m.
Reserva para coberturas (nota 5)	129
Ganancias acumuladas	<u>331</u>
Incremento en el pasivo por impuestos diferidos	<u>460</u>

Puesto que la base fiscal, a 1 de enero de 20X4, de las partidas reclasificadas desde los activos intangibles a la plusvalía (nota 2), igualan a su importe en libros en esa fecha, la reclasificación no afecta a los pasivos por impuestos diferidos.

Continúa...

...Continuación

GI Ejemplo 11: Conciliaciones del patrimonio y del resultado integral total

9	Los ajustes en las ganancias acumuladas son los siguientes:	
		u.m.
	Depreciación (nota 1)	100
	Activos financieros (nota 3)	420
	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	(331)
	Ajuste total en las ganancias acumuladas	<u>773</u>

Conciliación del resultado integral total para 20X4

Nota:	PCGA anteriores	Efecto de la transición a las NIIF	NIIF	
	u.m.	u.m.	u.m.	
	Ingresos de actividades ordinarias	20.910	0	20.910
1,2,3	Costo de ventas	<u>(15.283)</u>	<u>(97)</u>	<u>(15.380)</u>
	Ganancia bruta	5.627	(97)	5.530
6	Otros ingresos	0	180	180
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	<u>(1.902)</u>	<u>0</u>	<u>(1.902)</u>
	Ganancia antes de impuestos	422	(247)	175
5	Gastos por el impuesto a las ganancias	<u>(158)</u>	<u>74</u>	<u>(84)</u>
	Ganancia (pérdida) del año	264	(173)	91
7	Coberturas de flujo de efectivo	0	(40)	(40)
8	Impuesto a las ganancias relacionado con otro resultado integral	<u>0</u>	<u>(29)</u>	<u>(29)</u>
	Otro resultado integral	<u>0</u>	<u>(69)</u>	<u>(69)</u>
	Resultado integral total	<u>264</u>	<u>(242)</u>	<u>22</u>

Continúa...

...Continuación

GI Ejemplo 11: Conciliaciones del patrimonio y del resultado integral total

Notas para la conciliación del resultado integral total para 20X4:

- 1 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 u.m. durante 20X4, lo que produjo incrementos en el costo de las ventas (50 u.m.), en los costos de distribución (30 u.m.) y en los gastos de administración (50 u.m.).
- 2 Al utilizar las NIIF, el costo de las ventas ha aumentado en 47 u.m., puesto que los inventarios incluyen tanto costos indirectos fijos como variables, mientras que con los PCGA anteriores sólo incluían los variables.
- 3 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 20X4 no ha sido significativo.
- 4 Se reconoció a 1 de enero de 20X4, utilizando los PCGA anteriores, una provisión por reestructuración de 250 u.m., que no cumple los requisitos de reconocimiento según las NIIF hasta el periodo contable terminado el 31 de diciembre de 20X4. Esto hizo aumentar los gastos de administración para 20X4 según las NIIF.
- 5 Los ajustes 1 a 4 anteriores implican una reducción de 128 u.m. en el gasto por impuestos diferidos.
- 6 Incremento de valor de los activos financieros al valor razonable con cambios en resultados por 180 durante 20X4. De acuerdo con los PCGA anteriores se llevaban al costo. Los cambios en el valor razonable se han incluido en "Otro resultado".
- 7 El valor razonable de los contratos a término en moneda extranjera que están eficazmente cubiertos de transacciones previstas disminuyó en 40 u.m. durante 20X4.
- 8 Los ajustes 6 y 7 anteriores llevan a un incremento de 29 u.m. en los gastos por impuestos diferidos.

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

Impuestos a las ganancias por importe de 133 u.m., pagados durante 20X4, 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 flujos 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 2005. 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 a 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 medido por el importe requerido para la liquidación de la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, reflejando una tasa de descuento corriente de mercado.
- GI202 La CINIIF 1 requiere que, bajo determinadas condiciones, cambios en un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similares sean añadidos o deducidos del costo del activo correspondiente. El importe depreciable resultante del activo será depreciado a lo largo de su vida útil y la reversión periódica del descuento sobre el pasivo se reconocerá en resultados según se origine.
- GI203 El párrafo D21 de la NIIF 1 indica una exención transitoria. En lugar de contabilizar retroactivamente 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 depreciándolo también a partir de dicha fecha. El GI Ejemplo 201 refleja el efecto de aplicar esta exención, asumiendo que la entidad registra su propiedad, planta y equipamiento utilizando el modelo de coste.

GI Ejemplo 201 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares

Antecedentes

Los primeros estados financieros según las NIIF de una entidad son para un periodo que termina el 31 de diciembre de 20X5 e incluye solo información comparativa para 20X4. Su fecha de transición a las NIIF, por lo tanto, es el 1 de enero de 20X4.

La entidad adquirió una planta de energía el 1 de enero de 20X1, con una vida de 40 años.

En la fecha de transición a las NIIF, la entidad estima que el costo por desmantelamiento 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 20X1.

Aplicación de los requerimientos

El pasivo por desmantelamiento reconocido en la fecha de transición es 77 u.m. (470 u.m. descontado 37 años al 5 por ciento).

Descontando este pasivo otros tres años más hasta el 1 de enero de 20X1 da un pasivo estimado en la adquisición, a ser incluido en el coste del activo, de 67 u.m. La depreciación acumulada sobre el activo es $67 \text{ u.m.} \times 3/40 = 5 \text{ u.m.}$

Los importes reconocidos en el estado de situación financiera de apertura según las NIIF en la fecha de transición a las NIIF (1 de enero de 2004) son, en resumen:

	u.m.
Costo por desmantelamiento incluido en el coste de la planta	67
Depreciación acumulada	(5)
Pasivo por desmantelamiento	<u>(77)</u>
Activo neto/ganancias acumuladas	<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 D9 de la NIIF indica una exención transitoria. En lugar de determinar retroactivamente si un acuerdo contiene un arrendamiento en el inicio y posteriormente volver a evaluar ese acuerdo como se requiere en los periodos 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 a 9 de la CINIIF 4 a aquellos acuerdos sobre la base de los hechos y circunstancias que concurren en esa fecha.

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

Los primeros estados financieros según las NIIF de una entidad son para un periodo que termina el 31 de diciembre de 20Y7 e incluye solo información comparativa para 20Y6. Su fecha de transición a las NIIF, por lo tanto, es el 1 de enero de 20Y6.

El 1 de enero de 20X5, la entidad concertó un acuerdo firme de compra para el suministro de gas. El 1 de enero de 20Y0, hubo un cambio en los términos contractuales del acuerdo.

Aplicación de los requerimientos

El 1 de enero de 20Y6, la entidad puede determinar si el acuerdo contiene un arrendamiento aplicando los criterios incluidos en los párrafos 6 a 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 20X5 y evaluar de nuevo el acuerdo el 1 de enero de 20Y0. Si se determina que el acuerdo contiene un arrendamiento, la entidad continúa la orientación incluida en los párrafos GI14 a GI16.

- GI206 El párrafo D9A de la NIIF 1 proporciona una exención transitoria además de la tratada en el párrafo GI205. La exención del párrafo D9A se aplica solo a los acuerdos que estaban evaluados de la misma manera que requiere la CINIIF 4. Si existen acuerdos en la fecha de transición a las NIIF que una entidad no evaluó según PCGA anteriores de la misma manera que requería la CINIIF 4 para determinar si contienen un arrendamiento, la entidad puede aplicar la exención de transición tratada en el párrafo GI205.

Tabla de Concordancias

Esta tabla muestra las correspondencias entre los contenidos de la versión suprimida de la NIIF 1 y su versión revisada.

Párrafos de la NIIF 1 suprimidos	Párrafos de la NIIF 1 revisada
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	D1
14	19
15	Ninguno
16	D5
17	D6
18	D7
19	D8
20	D10
20A	D11
21	D12
22	D13
23	D18
23A	D14
23B	D15
24	D16
25	D17
25A	D19
25B	D2
25C	D3
25D	D4
25E	D21

Párrafos de la NIIF 1 suprimidos	Párrafos de la NIIF 1 revisada
25F	D9
25G	D20
25H	D22
25I	D23
26	B1
27	B2
27A	B3
28	B4
29	B5
30	B6
31	14
32	15
33	16
34	17
34A	Ninguno
34B	Ninguno
34C	B7
35	20
36	21
36A	Ninguno
36B	Ninguno
36C	Ninguno
37	22
38	23
39	24
40	25
41	26
42	27
43	28
43A	29
44	30
44A	31
45	32
46	33
47	34
47A	Ninguno

Párrafos de la NIIF 1 suprimidos	Párrafos de la NIIF 1 revisada
47B	Ninguno
47C	Ninguno
47D	Ninguno
47E	Ninguno
47F	Ninguno
47G	35
47H	Ninguno
47I	36
47J	37
47K	38
47L	39
Apéndice A	Apéndice A
Apéndice B	Apéndice C
Ninguno	13, 18, 40