

Norma Internacional de Información Financiera 1

Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Objetivo

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

Alcance

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

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

Problemas de reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura según las NIIF

- 6 La entidad preparará y presentará un *estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para su contabilidad de acuerdo con las NIIF.

Políticas contables

- 7 **Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los periodos presentados en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 34B y 37.**
- 8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF, que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad puede adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que la misma permita su aplicación anticipada.

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de la NIIF

Antecedentes

El final del primer ejercicio sobre el que se informa conforme a las NIIF de la entidad A es el 31 de diciembre de 20X5. La entidad decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 36). Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de actividades al 1 de enero de 20X4 (o, de forma alternativa, el cierre de actividades al 31 de diciembre de 20X3). La entidad A presentó estados financieros anuales, según sus *PCGA anteriores*, a 31 de diciembre de cada año, incluyendo el 31 de diciembre de 20X4.

Aplicación de los requerimientos

La entidad A viene obligada a aplicar las NIIF que tengan vigencia para periodos que terminen el 31 de diciembre de 20X5 al:

- (a) preparar y presentar su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF a 1 de enero de 20X4; y
- (b) preparar y presentar su estado de situación financiera para 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo importes comparativos para 20X4), su estado del resultado integral, su estado de cambios en el patrimonio y su estado de flujos de efectivo para el año a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo importes comparativos para 20X4) e información a revelar (incluyendo información comparativa para 20X4).

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

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

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

Exenciones de aplicar otras NIIF

- 13 Una entidad puede optar por el uso de una o más de las siguientes exenciones:
- (a) combinaciones de negocios (párrafo 15);
 - (b) *valor razonable* o valor revaluado como *costo atribuido* (párrafos 16 a 19);
 - (c) beneficios a empleados (párrafo 20 y 20A);
 - (d) diferencias de conversión acumuladas (párrafos 21 y 22);
 - (e) instrumentos financieros compuestos (párrafo 23);
 - (f) activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos (párrafos 24 y 25);
 - (g) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo 25A);
 - (h) transacciones con pagos basados en acciones (párrafos 25B y 25C);
 - (i) contratos de seguro (párrafo 25D);
 - (j) los pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo (párrafo 25E);
 - (k) arrendamientos (párrafo 25F);
 - (l) la medición por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo 25G);
 - (m) un activo financiero o un activo intangible contabilizado de acuerdo con lo establecido en la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* (párrafo 25H); y
 - (n) costos por préstamos (párrafo 25I).

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

- 14 Algunas de las exenciones siguientes se refieren al valor razonable. Para determinar los valores razonables de acuerdo con esta NIIF, una entidad aplicará la definición de valor razonable del Apéndice A, así como cualquier guía más específica de otras NIIF sobre la determinación de los valores razonables del activo o pasivo en cuestión. Estos valores razonables reflejarán las condiciones existentes en la fecha en la que fueron determinados.

Combinaciones de negocios

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

Valor razonable o revaluación como costo atribuido

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

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

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

Beneficios a los empleados

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

Diferencias de conversión acumuladas

- 21 La NIC 21 *Efectos de las Variaciones de las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requiere que una entidad:

- (a) reconozca algunas diferencias de conversión en otro resultado integral y las acumule en un componente separado del patrimonio; y
 - (b) al disponer de un negocio en el extranjero, reclasifique la diferencia de conversión acumulada relacionada con éste (incluyendo, si procede, las ganancias y pérdidas de las coberturas relacionadas) del patrimonio al resultado como parte de la ganancia o la pérdida derivada de la disposición.
- 22 No obstante, la entidad que adopte por primera vez las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan a la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF hace uso de esta exención:
- (a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y
 - (b) la ganancia o pérdida por la disposición posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

Instrumentos financieros compuestos

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

Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos

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

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

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

Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

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

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

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

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

Transacciones con pagos basados en acciones

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

Contratos de seguro

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

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

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

Arrendamientos

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

Medición por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros

- 25G Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 7 y 9, una entidad podrá aplicar los requerimientos de la última frase del párrafo GA76 de la NIC 39, y el párrafo GA76A, de cualquiera de las siguientes formas:
- (a) prospectivamente para transacciones acordadas después del 25 de octubre de 2002; o
 - (b) prospectivamente para transacciones acordadas después del 1 de enero de 2004.

Acuerdos de Concesión de Servicios

- 25H La entidad que adopta por primera vez las NIIF puede aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 12.

Costos por préstamos

- 25I Una entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá aplicar la disposición transitoria establecida en los párrafos 27 y 28 de la NIC 23 *Costos por Préstamos* revisada en 2007. Las referencias en dichos párrafos a la fecha de entrada en vigor deberá interpretarse como el 1 de enero de 2009 o la fecha de la transición a las NIIF, la que sea posterior.

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

- 26 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF relativos a:
- (a) la baja de activos financieros y pasivos financieros (párrafo 27 y 27A);
 - (b) la contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30);
 - (c) las estimaciones (párrafos 31 a 34);
 - (d) activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas (párrafos 34A y 34B); y
 - (e) algunos aspectos de la contabilidad de las participaciones no controladoras (párrafo 34C).

Baja de activos financieros y pasivos financieros

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

Contabilidad de coberturas

- 28 En la fecha de transición a las NIIF, según requiere la NIC 39, una entidad:
- (a) deberá medir todos los derivados por su valor razonable; y
 - (b) deberá eliminar todas las ganancias y pérdidas diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.
- 29 En su estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF, una entidad deberá abstenerse de reflejar una relación de cobertura de un tipo que no cumpla las condiciones de la contabilidad de coberturas según la NIC 39 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; donde la partida cubierta es una posición neta; o donde se cubre el riesgo de interés en una inversión mantenida hasta el vencimiento). No obstante, si la entidad designó una posición neta como partida

cubierta, según los PCGA anteriores, puede designar una partida individual dentro de tal posición neta como partida cubierta según las NIIF, siempre que no lo haga después de la fecha de transición a las NIIF.

- 30 Si, con anterioridad a la fecha de transición a las NIIF, la entidad hubiera designado una transacción como de cobertura pero la cobertura no satisface las condiciones para la contabilidad de coberturas de la NIC 39, la entidad aplicará los párrafos 91 y 101 de la NIC 39 (según la revisión de 2003) para dejar de aplicar la contabilidad de coberturas. Las transacciones registradas antes de la fecha de transición a las NIIF no serán designadas retroactivamente como coberturas.

Estimaciones

- 31 **Las estimaciones realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de hacer los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que tales estimaciones fueron erróneas.**
- 32 Después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. Según el párrafo 31, una entidad tratará la recepción de esa información de la misma manera que los hechos ocurridos después del final del periodo sobre el que se informa que no implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de transición de la entidad a las NIIF es el 1 de enero de 20X4, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 20X4, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA que se aplicaban el 31 de diciembre de 20X3. La entidad no reflejará esta nueva información en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF (salvo que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esa nueva información en el resultado (o, cuando sea apropiado, en otro resultado integral) para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.
- 33 La entidad puede tener que realizar estimaciones según las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran obligatorias en tal fecha según los PCGA anteriores. Para lograr coherencia con la NIC 10, tales estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio en moneda extranjera, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.
- 34 Los párrafos 31 a 33 se aplicarán al estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los periodos comparativos presentados en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

Activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

- 34A La NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Actividades en Discontinuación* requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta y las operaciones que satisfagan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras la fecha de vigencia de dicha NIIF 5. La NIIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la NIIF a todos los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que satisfagan el

criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y operaciones que satisfagan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras cualquier fecha anterior a la fecha efectiva de las NIIF, siempre y cuando las mediciones y otra información precisa para aplicar la NIIF se hayan obtenido en la fecha en la que esos criterios fueran originalmente satisfechos.

- 34B La entidad con una fecha de transición a las NIIF anterior al 1 de enero de 2005 aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. La entidad con una fecha de transición a las NIIF a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

Participaciones no controladoras

- 34C Una entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará los siguientes requerimientos de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en 2008) prospectivamente desde la fecha de transición a las NIIF:

- (a) el requerimiento del párrafo 28 de que el resultado integral total se atribuya a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras aún si esto da lugar a un saldo deficitario de estas últimas;
- (b) los requerimientos de los párrafos 30 y 31 para la contabilización de los cambios en la participación de la propiedad de la controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control; y
- (c) los requerimientos de los párrafos 34 a 37 para la contabilización de una pérdida de control sobre una subsidiaria.

Sin embargo, si una entidad que adopte por primera vez las NIIF opta por aplicar la NIIF 3 (revisada en 2008) retroactivamente a combinaciones de negocios pasadas, aplicará también la NIC 27 (modificada en 2008) de acuerdo con el párrafo B1 de esta NIIF.

Presentación e información a revelar

- 35 Excepto por lo descrito en el párrafo 37, esta NIIF no contiene exenciones relativas a los requerimientos de presentación e información a revelar contenidos en otras NIIF.

Información comparativa

- 36 Para cumplir con la NIC 1, los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados del resultado integral, dos estados de resultados separados (cuando se los presente), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio y notas relacionadas, incluyendo información comparativa.

36A-36C (Eliminado).

Información comparativa no requerida por las NIIF y resúmenes históricos

- 37 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para periodos anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no exige que tales resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y medición de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa según los PCGA anteriores, así como la información comparativa exigida por la NIC 1. En el caso de que los estados financieros

contengan un resumen de datos históricos o información comparativa según PCGA anteriores, la entidad:

- (a) identificará de forma destacada tal información como no preparada según las NIIF; y
- (b) revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesita cuantificar tales ajustes.

Explicación de la transición a las NIIF

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

Conciliaciones

- 39 Para cumplir con el párrafo 38, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:
- (a) Conciliaciones de su patrimonio, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a las NIIF; y
 - (ii) el final del último periodo contenido en los estados financieros más recientes, que la entidad haya presentado utilizando los PCGA anteriores.
 - (b) Una conciliación de su resultado integral total según las NIIF para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad. El punto de partida para dicha conciliación será el resultado integral total según PCGA anteriores para el mismo periodo o, si una entidad no lo presenta, el resultado según PCGA anteriores.
 - (c) Si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF, la información a revelar que habría sido requerida, según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, si la entidad hubiese reconocido tales pérdidas por deterioro del valor de los activos, o las reversiones correspondientes, en el periodo que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.
- 40 Las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39, se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el estado de situación financiera y en el estado del resultado integral. Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.
- 41 Si la entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada según los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39 distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables.
- 42 La NIC 8 no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF. Por tanto, los requisitos de información a revelar respecto a cambios en las políticas contables, que contiene la NIC 8, no son aplicables en los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF.
- 43 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

Designación de activos financieros o pasivos financieros

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

Uso del valor razonable como costo atribuido

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

Información financiera intermedia

- 45 A fin de cumplir con el párrafo 38, si la entidad presenta un informe financiero intermedio, según la NIC 34, para una parte del periodo, cubierto por sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF, cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34:
- (a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el periodo contable intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá:
 - (i) una conciliación de su patrimonio al final del periodo intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio con arreglo a las NIIF en esa fecha; y
 - (ii) una conciliación con su resultado integral total según las NIIF para ese periodo intermedio comparable (en el año corriente y en el año acumulado hasta la fecha). El punto de partida para esa conciliación será el resultado integral total según PCGA anteriores para ese periodo o, si una entidad no lo presentase, el resultado según PCGA anteriores.
 - (b) Además de las conciliaciones exigidas por (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 39 (complementadas con los detalles exigidos por los párrafos 40 y 41), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.
- 46 La NIC 34 exige revelar ciertas informaciones mínimas, que están basadas en la hipótesis de que los usuarios de los informes intermedios también tienen acceso a los estados financieros anuales más recientes. Sin embargo, la NIC 34 también exige que la entidad revele información “acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativos para la comprensión del periodo intermedio actual”. Por tanto, si la entidad que adopta por primera vez las NIIF no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados según los PCGA anteriores, información

significativa para la comprensión del periodo intermedio, lo hará dentro de la información financiera intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

Fecha de vigencia

- 47 La entidad aplicará esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF se refieren a un periodo que comience antes de 1 de enero de 2004, y la entidad aplica esta NIIF en lugar de la SIC-8 *Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización*, revelará este hecho.
- 47A Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(j) y 25E para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de septiembre de 2004. Si una entidad aplica la CINIIF 1 a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47B Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(k) y 25F para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la CINIIF 4 a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47C (Eliminado)
- 47D Una entidad aplicara las modificaciones en el párrafo 20A para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIC 19 Beneficios a los Empleados—*Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47E Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(l) y 25G para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición—*Transición y Reconocimiento Inicial de los Activos Financieros y Pasivos Financieros* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47F Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 9, 12(a), 13(m) y 25H para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Si una entidad aplica la CINIIF 12 a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.
- 47G Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(n) y 25I para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 23 (revisada en 2007) a un período anterior, las modificaciones se aplicarán también al mismo.
- 47H La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 6, 7, 8 (Ejemplo), 10, 12(a), 21, 32, 35, 36, 39(b) y 45(a), el Apéndice A y el párrafo B2(i) en el Apéndice B, y eliminó los párrafos 36A a 36C y 47C. Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.
- 47I La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 14, B1, B2(f) y B2(g). Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

NIIF 1

- 47J La NIC 27 (modificada en 2008) modificó párrafos 26 y 34C. Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplica la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

Apéndice A

Definiciones de Términos

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

costo atribuido	Un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido.
entidad que adopta por primera vez las NIIF (adoptante por primera vez)	La entidad que presenta sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF .
estado de situación financiera de apertura según las NIIF	El estado de situación financiera de una entidad a la fecha de transición a las NIIF .
fecha de transición a las NIIF	El comienzo del periodo más antiguo para el que la entidad presenta información comparativa completa según las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros presentados de conformidad con las NIIF .
Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Comprenden: <ul style="list-style-type: none"> (a) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); (b) Normas Internacionales de Contabilidad; y (c) las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (SIC).
PCGA anteriores	Las bases de contabilización que la entidad que adopta por primera vez las NIIF utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.
primer periodo sobre el que se informa según las NIIF	El periodo sobre el que se informa más reciente cubierto por los primeros estados financieros según las NIIF de una entidad.
primeros estados financieros con arreglo a las NIIF	Los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) , mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.
valor razonable	El importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.

Apéndice B

Combinaciones de negocios

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

- B1 Una entidad que adopta primera vez las NIIF puede optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* a las combinaciones realizadas en el pasado (combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición a las NIIF). Sin embargo, si una entidad que adopta primera vez las NIIF reexpresa cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3, reexpresará todas las combinaciones de negocios posteriores y aplicará también la NIC 27 (modificada en 2008) desde esa misma fecha. Por ejemplo, si una entidad que adopta primera vez las NIIF opta por reexpresar una combinación de negocios que tuvo lugar el 30 de junio de 20X6, reexpresará todas las combinaciones de negocios que tuvieron lugar entre el 30 de junio de 20X6 y la fecha de transición a las NIIF, y aplicará también la NIC 27 (modificada en 2008) desde el 30 de junio de 20X6.
- B1A La entidad no necesita aplicar la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en 2003) retroactivamente por causa de ajustes del valor razonable y de la plusvalía surgida en combinaciones de negocios que tuvieron lugar antes de la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no aplica la NIC 21 retroactivamente a esos ajustes al valor razonable y a la plusvalía, las tratará como activos y pasivos de la entidad, en lugar de cómo activos y pasivos de la adquirida. Consiguientemente, los ajustes a esa plusvalía y al valor razonable o ya se han expresado en la moneda funcional de la entidad o son partidas no monetarias en moneda extranjera, que deberán presentarse utilizando la tasa de cambio aplicada según los PCGA previos.
- B1B La entidad puede aplicar la NIC 21 retroactivamente por los ajustes del valor razonable y de la plusvalía surgidos:
- (a) en todas las combinaciones de negocios que tuvieron lugar antes de la fecha de transición a las NIIF; o
 - (b) en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya decidido reexpresar para cumplir con la NIIF 3, tal como se permite en el párrafo B1.
- B2 Si una entidad que adopta primera vez las NIIF no aplica la NIIF 3 retroactivamente a una combinación de negocios, se tendrán las siguientes consecuencias para esta combinación:
- (a) La entidad que adopte por primera vez las NIIF conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la entidad adquirente legal o como una adquisición inversa por parte de la entidad legalmente adquirida) que tenía en sus estados financieros elaborados con los PCGA anteriores.
 - (b) La una entidad que adopta primera vez las NIIF reconocerá todos sus activos y pasivos que, en la fecha de transición a las NIIF, hubieran sido adquiridos o asumidos en una combinación de negocios pasada, que sean diferentes de:
 - (i) algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo 27); y
 - (ii) los activos, incluyendo la plusvalía y los pasivos que no fueron reconocidos en el estado consolidado de situación financiera de la adquirente según los PCGA anteriores, y que tampoco

cumplirían las condiciones para su reconocimiento según las NIIF en el estado de situación financiera separado de la adquirida (véanse los párrafos B2(f) a B2(i)).

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

- (c) La entidad que adopte por primera vez las NIIF excluirá de su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF cualquier partida, reconocida según los PCGA anteriores, que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF. La entidad que adopte por primera vez las NIIF contabilizará los cambios resultantes de la forma siguiente:
 - (i) La entidad que adopte por primera vez las NIIF pudo, en el pasado, haber clasificado una combinación de negocios como una adquisición, y pudo haber reconocido como activo intangible alguna partida que no cumpliera las condiciones para su reconocimiento como activo según la NIC 38. Reclasificará esa partida (y, si fuera el caso, las participaciones no controladoras y los impuestos diferidos correspondientes) como parte de la plusvalía (salvo que hubiera deducido la plusvalía, en función de PCGA anteriores, directamente del patrimonio; véase el párrafo B2(g)(i) y B2(i).
 - (ii) La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá todos los demás cambios resultantes en las ganancias acumuladas*.
- (d) Las NIIF exigen una medición posterior de algunos activos y pasivos utilizando un criterio diferente al costo original, tal como el valor razonable. La entidad que adopte por primera vez las NIIF medirá estos activos y pasivos en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF, utilizando esa base, incluso si las partidas fueron adquiridas o asumidas en una combinación de negocios anterior. Reconocerá cualquier cambio resultante en el importe en libros, ajustando las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio) en lugar de la plusvalía.
- (e) Inmediatamente después de la combinación de negocios, el importe en libros, según los PCGA anteriores, de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en esa combinación de negocios será su costo atribuido según las NIIF en esa fecha. Si las NIIF exigen, en una fecha posterior, una medición basada en el costo de estos activos y pasivos, este costo atribuido será la base para la depreciación o amortización basadas en el costo, a partir de la fecha de la combinación de negocios.
- (f) Si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no se reconoció según los PCGA anteriores, no tiene un costo atribuido nulo en el estado de situación financiera de apertura con

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

arreglo a las NIIF. En su lugar, la adquirente lo reconocerá y medirá, en su estado de situación financiera consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el estado de situación financiera de la adquirida. Para ilustrar: si la adquirente no tiene, según sus PCGA anteriores, capitalizados los arrendamientos financieros adquiridos en una combinación de negocios anterior, los capitalizará, en sus estados financieros consolidados, en la forma que la NIC 17 *Arrendamientos* hubiera requerido hacerlo a la adquirida en su estado de situación financiera con arreglo a las NIIF. De forma similar, si la adquirente no tenía reconocido, según PCGA anteriores, un pasivo contingente que exista todavía en la fecha de transición a las NIIF, la adquirente reconocerá ese pasivo contingente en esa fecha a menos que la NIC 37 prohibiera su reconocimiento en los estados financieros de la adquirida. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en la plusvalía, pero de aplicar la NIIF 3 hubiera sido reconocido por separado, tal activo o pasivo permanecerá como componente de la citada plusvalía, salvo que las NIIF obligasen a reconocerlo en los estados financieros separados de la adquirida.

- (g) El importe en libros de la plusvalía en el estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF, será su importe en libros en la fecha de transición a las NIIF según los PCGA anteriores, tras realizar los dos ajustes siguientes:
- (i) Si fuera requerido por el punto (i) del apartado (c) de este párrafo B2, la entidad que adopta por primera vez las NIIF incrementará el importe en libros de la plusvalía cuando proceda a reclasificar una partida que reconoció como activo intangible según los PCGA anteriores. De forma similar, si el párrafo B2(f) requiere que la entidad que adopte por primera vez las NIIF el reconocimiento de un activo intangible que quedó incluido en la plusvalía reconocida según los PCGA anteriores, ésta procederá a reducir en consecuencia el importe en libros la plusvalía (y, si fuera el caso, a ajustar las participaciones no controladoras y los impuestos diferidos).
 - (ii) (eliminado)
 - (iii) Con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor de la plusvalía, la entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará la NIC 36 para comprobar, en la fecha de transición, si la plusvalía ha sufrido deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste en las ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en el superávit de revaluación). La comprobación del deterioro se basará en las condiciones existentes a la fecha de transición a las NIIF.
- (h) No se practicará, en la fecha de transición a las NIIF, ningún otro ajuste en el importe en libros de la plusvalía. A título de ejemplo, a la entidad que adopte por primera vez las NIIF no reexpresará el importe en libros de la plusvalía:
- (i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en curso adquirida en esa combinación de negocios (salvo que el activo intangible correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el estado de situación financiera de la adquirida);

- (ii) para ajustar la amortización de la plusvalía realizada con anterioridad;
 - (iii) para revertir ajustes de la plusvalía no permitidos en la NIIF 3, pero practicados según los PCGA anteriores, que procedan de ajustes a los activos y pasivos entre la fecha de la combinación de negocios y la fecha de transición a las NIIF.
- (i) Si, de acuerdo con PCGA anteriores, una entidad que adopte por primera vez las NIIF reconoció la plusvalía como una reducción del patrimonio:
- (i) No reconocerá esta plusvalía en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF. Además, no reclasificará esta plusvalía al resultado si dispone de la subsidiaria, o si la inversión en ésta sufriera un deterioro del valor.
 - (ii) Los ajustes que se deriven de la resolución posterior de una contingencia, que afectase a la contrapartida de la compra, se reconocerán en las ganancias acumuladas.
- (j) La entidad que adopte por primera vez las NIIF, siguiendo sus PCGA anteriores, pudo no haber consolidado una subsidiaria adquirida en una combinación de negocios anterior (por ejemplo porque la controladora no la considerase, según esos PCGA, como subsidiaria, o porque no preparaba estados financieros consolidados). La entidad que adopte por primera vez las NIIF ajustará el importe en libros de los activos y pasivos de la subsidiaria, para obtener los importes que las NIIF habrían requerido en el estado de situación financiera de la subsidiaria. El costo atribuido de la plusvalía será igual a la diferencia, a la fecha de transición a las NIIF, entre:
- (i) la participación de la controladora en tales importes en libros, una vez ajustados; y
 - (ii) el costo, en los estados financieros separados de la controladora, de su inversión en la subsidiaria.
- (k) La medición de las participaciones no controladoras y de los impuestos diferidos se deriva de la medición de otros activos y pasivos. Por tanto, los ajustes descritos anteriormente para los activos y pasivos reconocidos afectan a las participaciones no controladoras y a los impuestos diferidos.
- B3 La exención referida a las combinaciones de negocios anteriores, también será aplicable a las adquisiciones anteriores de inversiones en asociadas y participaciones en negocios conjuntos. Además, la fecha seleccionada en el párrafo B1 se aplicará igualmente para todas estas adquisiciones.