

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 sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:
- sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten;
 - suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *normas internacionales de información financiera (NIIF)*, y
 - pueda ser obtenida a un coste que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

ALCANCE

- 2 Una entidad aplicará esta NIIF en:
- sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, y
 - en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información financiera intermedia*, relativos a una parte del ejercicio 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 según NIIF si, por ejemplo, la misma:
- ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
 - según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF,
 - 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,
 - con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas,
 - según exigencias nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional, o
 - según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las mismas magnitudes determinadas según las NIIF;
 - 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;
 - 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
 - no presentó estados financieros en ejercicios anteriores.
- 4 Esta NIIF se aplicará cuando la entidad adopta por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, la entidad:
- abandona 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;
 - presente en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, o
 - presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

- 5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:
- requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidos en la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, y
 - disposiciones transitorias específicas contenidas en otras NIIF.

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

Balance de apertura con arreglo a las NIIF

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

Políticas contables

- 7 La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la *fecha de presentación* de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, salvo lo especificado en los párrafos 13 a 34B, 36A a 36 C y 37.
- 8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad podrá adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de la NIIF

Antecedentes

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

Aplicación de los requerimientos

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

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

Si existiese alguna NIIF que aún no fuese obligatoria, pero admitiese su aplicación anticipada, se permitirá 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 serán de aplicación en la transición a las NIIF de *una entidad que las adopte por primera vez*, salvo por lo especificado en los párrafos 25D, 34A y 34B.
- 10 Salvo por lo que se describe en los párrafos 13 a 34B y 36A a 36C, la entidad en su balance de apertura con arreglo a las NIIF:
- reconozca todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;
 - no reconozca partidas, como activos o pasivos, si las NIIF no permiten tal reconocimiento;
 - reclasifique los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los principios contables generalmente aceptados utilizados anteriormente (PCGA anteriores) con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda según las NIIF, y
 - aplique las NIIF al valorar todos los activos y pasivos reconocidos.

- 11 Las políticas contables que la entidad use en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con arreglo a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a 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 reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio neto).
- 12 Esta NIIF establece dos categorías de exclusiones al principio general de que el balance de apertura con arreglo a las NIIF de la entidad, habrá de cumplir con todas y cada una de las NIIF:
- en los párrafos 13 a 25G y 36A a 36C se contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF;
 - en los párrafos 26 a 34B se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

- 13 Una entidad puede elegir utilizar uno o más de las siguientes excepciones:
- combinaciones de negocios (párrafo 15);
 - valor razonable o revalorización como *coste atribuido* (párrafos 16 a 19);
 - retribuciones a los empleados (párrafos 20 y 20A);
 - diferencias de conversión acumuladas (párrafos 21 y 22);
 - instrumentos financieros compuestos (párrafo 23);
 - activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos (párrafos 24 y 25);
 - designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo 25A);
 - las transacciones que implican pagos basados en acciones (párrafos 25B y 25C);
 - contratos de seguro (párrafo 25D);
 - pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material (párrafo 25E);
 - arrendamientos (párrafo 25F), y
 - la valoración por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo 25 G).

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

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

Combinaciones de negocios

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

Valor razonable o revalorización como coste atribuido

- 16 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la valoración de una partida de inmovilizado material por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el coste atribuido en tal fecha.
- 17 La entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá utilizar el importe del inmovilizado material revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como coste atribuido en la fecha de revalorización, siempre que aquella fuera, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:
- al valor razonable, o
 - al coste, o al coste 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) los inmuebles de inversión, si la entidad escoge la aplicación del modelo del coste de la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*, y
 - b) los activos intangibles que cumplan:
 - i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 *Activos intangibles* (incluyendo la valoración fiable del coste original), y
 - ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revalorizaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

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

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

Retribuciones a los empleados

- 20 Según la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, la entidad puede optar por la aplicación del enfoque de la «banda de fluctuación», según el cual se dejan algunas pérdidas y ganancias actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva de este enfoque exigiría que la entidad separe la porción reconocida y la porción por reconocer, de las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la «banda de fluctuación» para tratar las pérdidas y ganancias 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 párrafo 120A, letra p), de la NIC 19 a medida que se determinen los mismos, de forma prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF.

Diferencias de conversión acumuladas

- 21 La NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera* exige que la entidad:
- a) clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio neto, y
 - b) transfiera, cuando enajene o abandone un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión relacionada con ella (incluyendo, si correspondiera, las pérdidas y ganancias de las coberturas relacionadas) a la cuenta de resultados como parte de la pérdida o ganancia derivada de la enajenación o abandono.
- 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 en la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez hace uso de esta exención:
- a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF, y
 - b) la pérdida o ganancia por la enajenación o abandono posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

Instrumentos financieros compuestos

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

- 24 Si una dependiente adoptase las NIIF con posterioridad a su dominante, la dependiente valorará los activos y pasivos, en sus estados financieros, eligiendo entre los siguientes tratamientos:
- a) los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la dominante, establecidos en la fecha de transición de la dominante 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 dominante adquirió a la dependiente, o

- b) los importes en libros requeridos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la dependiente. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra a) anterior:
- i) cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a valoraciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF,
 - ii) cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la dependiente difieren de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la dependiente puede emplear como política contable el modelo del coste de la NIC 16 *Inmovilizado material*, mientras que el grupo puede utilizar el modelo de revalorización.

La asociada o negocio conjunto que adopte por primera vez las NIIF, dispondrá de una opción similar, si bien 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 dependiente (o asociada o negocio conjunto), esta, valorará, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la dependiente (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la dependiente (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 dependiente. De forma similar, si una dominante adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros individuales, antes o después que en sus estados financieros consolidados, valorará 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 valoración*, 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. No obstante, deben tenerse en cuenta las siguientes excepciones:
- a) se permite a las entidades realizar 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 ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de septiembre de 2006* — se permite que la 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 cumplan, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9, letra b), incisos i) y ii), u 11A de la NIC 39;
 - c) *una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2006 pero antes del 1 de septiembre de 2006* — se permite que la 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 cumplan, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9, letra b), incisos i) y 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 período 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 la entidad designe, al comienzo de su primer período de información con arreglo a las NIIF, como a valor razonable con cambios en resultados, a cualquier activo financiero o pasivo financiero que cumplan las condiciones para dicha designación en esa fecha, de acuerdo con los mencionados párrafos nuevos y modificados. Cuando el primer período de información con arreglo a las NIIF de la entidad comience antes del 1 de septiembre de 2005, estas 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 ejercicio 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 período de información con arreglo a las NIIF. Esta reexpresión de información comparativa se hará solo si las partidas o grupos de partidas designadas hubieran cumplido los criterios para dicha designación, establecidos en los párrafos 9, letra b), incisos i) y ii), u 11A de la NIC 39, en la fecha de transición a las NIIF o, de haber sido adquiridos después de la fecha de transición, hubieran cumplido los criterios de los párrafos 9, letra b), incisos i) y ii), u 11A en la fecha de reconocimiento inicial;
 - e) *para una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a NIIF para un ejercicio 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 las letras 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 a partir del 7 de noviembre de 2002 cuyas condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) se cumplieron antes de la fecha más tardía entre a) la fecha de transición a las NIIF, y b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si un adoptante por primera vez decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo solo si la entidad ha informado públicamente del valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de valoración, 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 a partir del 7 de noviembre de 2002), el adoptante por primera vez revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si el adoptante por primera vez modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que la NIIF 2 no han sido aplicada, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha más tardía entre a) la fecha de transición a las NIIF, y b) el 1 de enero de 2005.
- 25C Se recomienda, pero no se obliga, a la entidad que adopte por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha de transición a las NIIF. También se le recomienda, pero no se le obliga, al adoptante por primera vez, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos que fueron cancelados antes del 1 de enero de 2005. En el caso de los pasivos a los que se hubiera aplicado la NIIF 2, el adoptante por primera vez no estará obligado a reexpresar la información comparativa, si dicha información está asociada a un período o a una fecha que es anterior al 7 de noviembre de 2002.

Contratos de seguro

- 25D El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 *Contratos de seguro*. En la NIIF 4 se restringen los cambios en las políticas contables seguidas en los contratos de seguro, incluyendo los cambios que pueda hacer un adoptante por primera vez.

Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares, incluidos en el coste del inmovilizado material

- 25E La CINIIF 1 *Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares* requiere que los cambios específicos en un pasivo por desmantelamiento, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del coste del activo correspondiente; el importe amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta excepción:
- valorará el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37;
 - en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CINIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el coste del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha utilizando su mejor estimación del tipo de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del período intermedio, y
 - calculará la amortización 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 amortización adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.

Arrendamientos

- 25F Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar la disposición transitoria 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.

Valoración por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros

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

- b) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004.

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

- 26 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF relativos a:

- a) la baja de activos financieros y pasivos financieros (párrafo 27 y 27A);
- b) la contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30);
- c) las estimaciones (párrafos 31 a 34), y
- d) los activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas (párrafos 34A y 34B).

Baja de activos financieros y pasivos financieros

- 27 Con la excepción permitida en el párrafo 27A, la entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará los criterios de baja en cuentas recogidos en la NIC 39 de manera prospectiva, para las transacciones que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2004. Esto es, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF diese de baja en cuentas activos o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con sus PCGA anteriores, como resultado de una transacción ocurrida antes del 1 de enero de 2004, no reconocerá esos activos y pasivos de acuerdo con las NIIF (a menos que cumplan los requisitos para su reconocimiento como consecuencia de una transacción o suceso posterior).
- 27A Con independencia de lo establecido en el párrafo 27, una entidad podrá aplicar los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a activos y pasivos financieros dados de baja como resultado de transacciones pasadas, se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

Contabilidad de coberturas

- 28 En la fecha de transición a las NIIF, según exige la NIC 39, una entidad:
- a) deberá medir todos los derivados por su valor razonable, y
 - b) deberá eliminar todas las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.
- 29 En su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad deberá abstenerse de reflejar una relación de cobertura que no cumpla las condiciones para serlo según la NIC 39 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; o bien donde el elemento cubierto es una posición neta o donde se cubre el riesgo de interés en una inversión mantenida hasta el vencimiento). No obstante, si la entidad señaló una posición neta como partida cubierta, según los PCGA anteriores, podrá señalar 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, antes de la fecha de transición a las NIIF, una entidad hubiese designado una transacción como de cobertura, pero esta no cumpliera con las condiciones para la contabilidad de coberturas establecidas en la NIC 39, la entidad aplicará lo dispuesto en los párrafos 91 y 101 de la NIC 39 (revisada en 2003) para interrumpir la contabilidad de cobertura relacionada con la misma. Las transacciones celebradas antes de la fecha de transición a las NIIF no se designarán 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 realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.
- 32 Después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. Según el párrafo 31, la entidad tratará la recepción de dicha información de la misma manera que los hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos posteriores a la fecha del balance*. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de transición a las NIIF de la entidad es el 1 de enero de 2004, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 2004, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA que se aplicaban el 31 de diciembre de 2003. La entidad no reflejará esta nueva información en su balance de apertura con arreglo a 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 esta nueva información en la cuenta de resultados (o, si fuera apropiado, como otros cambios en el patrimonio neto) del año finalizado el 31 de diciembre de 2004.

- 33 La entidad puede tener que realizar estimaciones según las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran obligatorias en tal fecha según los PCGA anteriores. Para lograr coherencia con la NIC 10, dichas estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tipos de interés o tipos de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.
- 34 Los párrafos 31 a 33 se aplicarán al balance de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los períodos comparativos presentados en los primeros estados financieros según NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del período comparativo correspondiente.

Activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas

- 34A La NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas* requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, tras la entrada en vigor de la NIIF 5. La NIIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la misma a todos los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la NIIF, siempre que cuente con las valoraciones y demás informaciones necesarias para aplicar la NIIF, obtenidas en los momentos en que se cumplieron los mencionados criterios.
- 34B Una entidad cuya fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de enero de 2005, aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. Una entidad cuya transición a las NIIF se produzca a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

- 35 Salvo por lo que se describe en los párrafos 36A a 37, esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación e información a revelar correspondientes a otras NIIF.

Información comparativa

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

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

- 36A La entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 presentará, en sus primeros estados financieros, al menos un año de información comparativa, pero no es necesario que esta información cumpla con la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4. La entidad que escoja presentar su información comparativa sin cumplir con la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4 en el primer año de transición:
- aplicará lo exigido sobre reconocimiento y valoración de sus PCGA anteriores en la información comparativa que presente sobre instrumentos financieros que estén dentro del alcance de las NIC 32 y 39, así como en la que presente sobre contratos de seguro que estén dentro del alcance de la NIIF 4;
 - revelará este hecho junto con los criterios utilizados para preparar esta información, y
 - revelará la naturaleza de los principales ajustes necesarios para que la información cumpliera con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4. La entidad no necesitará cuantificar dichos ajustes. No obstante, tratará cualquier ajuste entre el balance en la fecha de presentación del período comparativo (es decir, el balance que incluya la información comparativa según los PCGA anteriores) y el balance al comienzo del *primer período de presentación con arreglo a NIIF* (es decir, el primer período que incluya información que cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4) como procedente de un cambio la política contable, revelando la información requerida por el párrafo 28, letras a) a e), y f), inciso i), de la NIC 8. El párrafo 28, letra f), inciso i), se aplicará solo a los importes que se presenten en el balance de la fecha de información del período comparativo.

En el caso de una entidad que haya escogido presentar información comparativa que no cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4, las referencias a la «fecha de transición a las NIIF» significarán, solo en el caso de estas normas, el comienzo del primer período de presentación con arreglo a NIIF. Estas entidades deberán cumplir el párrafo 15, letra c), de la NIC 1, a fin de revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF sea insuficiente para permitir a los usuarios comprender la repercusión de determinadas transacciones, así como de otros eventos y condiciones en la posición financiera y el rendimiento de la entidad.

Exención del requisito de presentar información comparativa para la NIIF 6

- 36B Si una entidad adoptase las NIIF antes del 1 de enero de 2006 y decidiese aplicar la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales* antes del 1 de enero de 2006 no será preciso que aplique los requisitos de la NIIF 6 a la información comparativa presentada en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

Exención del requisito de revelar informaciones comparativas en relación con la NIIF 7

- 36C Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2005, y haya elegido adoptar la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar* en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, no necesita presentar las informaciones comparativas requeridas por la NIIF 7 en dichos estados financieros.

Información comparativa y resúmenes de datos históricos no preparados con arreglo a las NIIF

- 37 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para ejercicios anteriores a aquel en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no exige que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y valoración de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa con arreglo a 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 con arreglo a los PCGA anteriores, la entidad:
- a) identificará de forma destacada esa información como no preparada con arreglo a las NIIF, y
 - b) revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesitará cuantificar dichos ajustes.

Explicación de la transición a las NIIF

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

Conciliaciones

- 39 Para cumplir con el párrafo 38, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:
- a) conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas:
 - i) la fecha de transición a las NIIF, y
 - ii) el final del último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes que la entidad haya presentado aplicando los PCGA anteriores;
 - b) una conciliación de la pérdida o ganancia presentada según los PCGA anteriores, para el último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su pérdida o ganancia según las NIIF para el mismo ejercicio, y
 - c) si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su balance de apertura con arreglo a las 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 ejercicio que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.
- 40 Las conciliaciones requeridas por el párrafo 39, letras a) y b), se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en la cuenta de resultados. 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 con arreglo a los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por el párrafo 39, letras a) y b), 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 con arreglo a las NIIF de la entidad.

- 43 Si una entidad no presentó estados financieros en ejercicios anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo NIIF.

Designación de activos financieros o pasivos financieros

- 43A De acuerdo con el párrafo 25A, se permite que una entidad designe un activo financiero o un pasivo financiero previamente reconocido, como un activo financiero o un pasivo financiero contabilizados a valor razonable con cambios en resultados o como un activo financiero disponible para la venta. La entidad revelará el valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros designados en cada una de las categorías, en la fecha de designación, así como su clasificación e importe en libros en los estados financieros previos.

Uso del valor razonable como coste atribuido

- 44 Si, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad usa el valor razonable como coste atribuido para un elemento del inmovilizado material, para inmuebles de inversión o para un activo intangible (véanse los párrafos 16 y 18), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF revelarán, para cada partida que figure como línea separada dentro del balance de apertura con arreglo a las 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 ejercicio 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 período intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá conciliaciones relativas a:
 - i) su patrimonio neto al final del período intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio neto con arreglo a las NIIF en tal fecha, y
 - ii) su pérdida o ganancia obtenida en ese período comparable (tanto el dato del año corriente como el del año acumulado hasta la fecha), utilizando los PCGA anteriores, con la pérdida o ganancia con arreglo a las NIIF para tal período;
 - b) además de las conciliaciones exigidas por a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, para una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en el párrafo 39, letras a) y b) (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 que se revelen 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 período intermedio actual». Por tanto, si el adoptante por primera vez no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados con arreglo a los PCGA anteriores, información significativa para la comprensión del período 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 ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja la aplicación anticipada. Si los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF se refieren a un ejercicio 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 La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 25E y el párrafo 13, letra j), en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de septiembre de 2004. Si la entidad aplicase la CINIIF 1 en un ejercicio anterior, estas modificaciones se aplicarán también en ese período anterior.
- 47B La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 25F y del párrafo 13, letra k), en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si la entidad aplicase la CINIIF 4 en un ejercicio anterior, estas modificaciones se aplicarán también en ese período anterior.
- 47C La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 36B en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si la entidad aplicase la NIIF 6 en un ejercicio anterior, estas modificaciones se aplicarán también en ese período anterior.

- 47D La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 20A en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplicase las modificaciones de la NIC 19 *Retribuciones a los empleados — pérdidas y ganancias actuariales, planes multiempresariales e información a revelar* en un ejercicio anterior, estas modificaciones serán también de aplicación para ese ejercicio anterior.
- 47E La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 25G y del párrafo 13, letra l), en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplicase las modificaciones de la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración — Transición y reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros* en un ejercicio anterior, estas modificaciones serán también de aplicación para ese ejercicio anterior.

Apéndice A

Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

Balance de apertura con arreglo a las NIIF	El balance de la entidad (publicado o no) en la fecha de transición a las NIIF.
Coste atribuido	Un importe usado como sustituto del coste o del coste 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 coste era equivalente al coste atribuido.
Entidad que adopta por primera vez las NIIF (o adoptante por primera vez)	La entidad que presenta sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.
Fecha de presentación	El final del último ejercicio cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.
Fecha de transición a las NIIF	El comienzo del ejercicio más antiguo para el que la entidad presenta información comparativa completa con arreglo a las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros presentados con arreglo a 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; b) las Normas Internacionales de Contabilidad, y c) las interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas interpretaciones (SIC).
PCGA anteriores	Las bases de contabilización que la entidad que adopte por primera vez las NIIF, utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.
Primer período de información con arreglo a las NIIF	El período de información que finaliza en la fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.
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 cual podría ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Apéndice B

Combinaciones de negocios

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

- B1 Una entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* a las combinaciones realizadas en el pasado (esto es, las combinaciones de negocios que ocurrieron antes de la fecha de transición a las NIIF). No obstante, si el adoptante por primera vez reexpresase cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3, reexpresará también todas las combinaciones de negocios posteriores a la misma y aplicará también la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* (revisada en 2004) y la NIC 38 *Activos intangibles* (revisada en 2004) desde la misma fecha. Por ejemplo, si la entidad que adopta por primera vez escogiese la reexpresión de una combinación de negocios que ocurrió el 30 de junio de 2002, reexpresará todas las combinaciones que hayan tenido lugar entre el 30 de junio de 2002 y la fecha de transición a las NIIF, y además aplicará tanto la NIC 36 (revisada en 2004) como la NIC 38 (revisada en 2004) desde el 30 de junio de 2002.

- B1A La entidad no necesitará aplicar retroactivamente la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera* (revisada en 2003) a los ajustes por aplicación del valor razonable ni al fondo de comercio que hayan surgido en las combinaciones de negocios ocurridas antes de la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no aplicase, de forma retroactiva, la NIC 21 a tales ajustes ni al fondo de comercio, los considerará como activos y pasivos de la entidad, y no como activos y pasivos de la adquirida. Por tanto, estos ajustes por aplicación del valor razonable y el fondo de comercio, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien son partidas no monetarias en moneda extranjera, que se contabilizarán utilizando el tipo de cambio aplicado según los PCGA anteriores.
- B1B La entidad puede aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes por aplicación del valor razonable y al fondo de comercio que aparezcan:
- a) en todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF, o bien, de forma alternativa, o
 - b) en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya escogido reexpresar, para cumplir con la NIIF 3, tal como se permite en el anterior párrafo B1 anterior.
- B2 Si el adoptante por primera vez no aplica la NIIF 3 retroactivamente a una combinación de negocios, este hecho tendrá 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 empresa adquirente legal, como una adquisición inversa por parte de la empresa legalmente adquirida o como una unificación de intereses) que tenía en sus estados financieros elaborados con arreglo a los PCGA anteriores;
 - b) el adoptante por primera vez reconocerá todos sus activos y pasivos en la fecha de transición a las NIIF, que 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 el fondo de comercio, y los pasivos que no fueron reconocidos en el balance consolidado del adquirente con arreglo a los PCGA anteriores, y que tampoco cumplen las condiciones para su reconocimiento según las NIIF, en el balance individual de la adquirida [véanse las letras f) e i) de este párrafo B2].

La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá cualquier cambio resultante, ajustando las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto), a menos que tal cambio proceda del reconocimiento de un activo intangible que estaba previamente incluido en el fondo de comercio [véase la letra g), inciso i), de este párrafo B2];
 - c) el adoptante por primera vez excluirá de su balance de apertura con arreglo a las NIIF todas las partidas, reconocidas según los PCGA anteriores, que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF. El adoptante por primera vez contabilizará los cambios resultantes como sigue:
 - i) la entidad que adopte por primera vez 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. Deberá reclasificar esta partida (y, si fuera el caso, los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes) como parte del fondo de comercio (salvo que hubiera deducido el fondo de comercio, con arreglo a los PCGA anteriores, directamente del patrimonio neto; véase las letras g), inciso i), e i) de este párrafo B2),
 - ii) la entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá en las reservas por ganancias acumuladas todos los demás cambios resultantes ⁽¹⁾;
 - d) las NIIF exigen una valoración posterior de algunos activos y pasivos utilizando una base diferente al coste original, tal como el valor razonable. El adoptante por primera vez valorará tales activos y pasivos, en el balance de apertura con arreglo a las 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 reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto) en lugar del fondo de comercio;
 - e) inmediatamente después de la combinación de negocios, el importe en libros, con arreglo a los PCGA anteriores, de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en esa combinación de negocios será su coste atribuido según las NIIF en esa fecha. Si las NIIF exigen, en una fecha posterior, una valoración basada en el coste de estos activos y pasivos, este coste atribuido será la base para la depreciación o amortización basadas en el coste, a partir de la fecha de la combinación de negocios;

⁽¹⁾ Estos cambios incluyen las reclasificaciones hacia o desde los activos intangibles, si el fondo de comercio no se reconoció como activo según los PCGA anteriores. Esto sucede si, de acuerdo con los PCGA anteriores, la entidad a) dedujo el fondo de comercio directamente del patrimonio neto, o b) no trató la combinación de negocios como una adquisición.

- f) si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no fue objeto de reconocimiento según los PCGA anteriores, no tendrá un coste atribuido nulo en el balance de apertura con arreglo a las NIIF. En lugar de eso, la adquirente lo reconocerá y valorará, en su balance consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el balance de la adquirida. Como ejemplo: si la adquirente no tiene, según sus PCGA anteriores, capitalizados los arrendamientos financieros adquiridos en una combinación de negocios anterior, procederá a capitalizarlos, en sus estados financieros consolidados, en la forma que la NIC 17 *Arrendamientos* hubiera obligado a hacerlo a la adquirida en sus estados financieros con arreglo a las NIIF. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en el fondo de comercio, pero si se hubiese aplicado la NIC 3 se hubiera reconocido por separado, tal activo o pasivo permanecerá como componente del citado fondo de comercio, salvo que las NIIF obligasen a reconocerlo en los estados financieros de la adquirida;
- g) en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, el importe en libros del fondo de comercio será el importe en libros en la fecha de transición según los PCGA anteriores, tras realizar los tres ajustes siguientes:
- i) si fuera requerido por la letra c), inciso i), de este párrafo B2, el adoptante por primera vez incrementará el importe en libros del fondo de comercio cuando proceda a reclasificar una partida que reconoció como activo intangible según los PCGA anteriores. De forma similar, si la letra f) del presente párrafo B2 exige al adoptante por primera vez el reconocimiento de un activo intangible que quedó incluido en el fondo de comercio reconocido según los PCGA anteriores, procederá a reducir su importe en libros (y, si fuera el caso, a ajustar los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes),
 - ii) una contingencia que afectase al importe de la contrapartida de la compra, en una combinación de negocios anterior, puede haber quedado resuelta antes de la fecha de transición a las NIIF. Si se puede hacer una estimación fiable del ajuste contingente, y si el pago es probable, la entidad que adopte por primera vez las NIIF ajustará el fondo de comercio por ese importe. De forma similar, el adoptante por primera vez ajustará el importe en libros del fondo de comercio cuando un ajuste contingente previamente reconocido no pueda ser valorado de forma fiable, o si su pago no resulte ya probable.
 - iii) con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor del fondo de comercio, la entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará la NIC 36 para comprobar, en la fecha de transición, si el fondo de comercio ha sufrido algún deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste a las reservas por ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en las reservas por revalorización). La comprobación del deterioro se basará en las condiciones existentes en 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 del fondo de comercio. A título de ejemplo, el adoptante por primera vez no reexpresará el importe en libros del fondo de comercio:
- i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en curso adquirida en esa combinación de negocios (salvo que el activo intangible correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el balance de la empresa adquirida),
 - ii) para ajustar la amortización del fondo de comercio realizada con anterioridad,
 - iii) para revertir ajustes del fondo de comercio 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, la entidad que adopte por primera vez las NIIF reconoció el fondo de comercio como una reducción del patrimonio neto:
- i) no reconocerá este fondo de comercio en su balance de apertura con arreglo a las NIIF. Además, no transferirá este fondo de comercio a la cuenta de resultados si enajena la inversión en la dependiente o si esta 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 reservas por ganancias acumuladas;
- j) el adoptante por primera vez, siguiendo sus PCGA anteriores, pudo no haber consolidado una dependiente adquirida en una combinación de negocios anterior (por ejemplo, porque la dominante no la considerase, según esos PCGA, como dependiente, 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 dependiente, para obtener los importes que las NIIF habrían exigido en el balance de la dependiente. El coste atribuido del fondo de comercio será igual a la diferencia, a la fecha de transición a las NIIF, entre:

- i) la participación de la dominante en tales importes en libros, una vez ajustados, y
- ii) el coste, en los estados financieros individuales de la dominante, de su inversión en la dependiente;
- k) la valoración del interés minoritario y de los impuestos diferidos se deriva de la valoración de otros activos y pasivos. Por tanto, los ajustes descritos anteriormente para los activos y pasivos reconocidos afectan a los intereses minoritarios y a los impuestos diferidos.

B3 La exención referida a las combinaciones de negocios anteriores, también será aplicable a las adquisiciones anteriores de inversiones en asociadas y participaciones en negocios conjuntos. Además, la fecha seleccionada en función del párrafo B1 se aplica igualmente para todas esas adquisiciones.