

**REGLAMENTO (CE) Nº 1136/2009 DE LA COMISIÓN
de 25 de noviembre de 2009**

que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad ⁽¹⁾, y, en particular, su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión ⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 27 de noviembre de 2008, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicó la Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, denominada en lo sucesivo «NIIF 1 reestructurada». La NIIF 1 reestructurada sustituye a la NIIF 1 en vigor a fin de facilitar su uso y su modificación en el futuro. En la NIIF 1 reestructurada también se eliminan orientaciones para la transición que han quedado obsoletas y se introducen pequeños cambios de redacción. Los requisitos actuales no varían.
- (3) La consulta con el Grupo de Expertos Técnicos (TEG) del Grupo consultivo europeo en materia de información financiera (EFRAG) confirma que la NIIF 1 reestructurada cumple los criterios técnicos para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002. De conformidad con la Decisión 2006/505/CE de la Comisión, de 14 de julio de 2006, por la que se crea un grupo de estudio del asesoramiento sobre normas contables que orientará a la Comisión sobre la objetividad y neutralidad de los dictámenes del

Grupo consultivo europeo en materia de información financiera (EFRAG) ⁽³⁾, dicho grupo de estudio del asesoramiento sobre normas contables ha examinado el dictamen del EFRAG referente a la incorporación y ha asesorado a la Comisión acerca de su carácter equilibrado y objetivo.

- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) nº 1126/2008 en consecuencia.
- (5) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

En el anexo del Reglamento (CE) nº 1126/2008, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1 *Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera* se sustituye por la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera* (reestructurada en 2008), tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Las sociedades aplicarán la NIIF 1, tal como figura en el anexo del presente Reglamento, como muy tarde a partir de la fecha de inicio de su primer ejercicio financiero que comience después del 31 de diciembre de 2009.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor el tercer día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 25 de noviembre de 2009.

Por la Comisión
Charlie McCREEVY
Miembro de la Comisión

⁽¹⁾ DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ DO L 320 de 29.11.2008, p. 1.

⁽³⁾ DO L 199 de 21.7.2006, p. 33.

ANEXO

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

NIIF 1	<i>Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera</i>
--------	---

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:
 - (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios 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 coste 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*, 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 una entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:
 - (a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
 - (i) según requerimientos nacionales que no son coherentes 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 coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o
 - (v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunos importes con las mismas magnitudes determinadas según las NIIF;
 - (b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
 - (c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2007); o
 - (d) no presentó estados financieros en ejercicios anteriores.
- 4 Esta NIIF se aplicará cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, una entidad:
 - (a) 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;
 - (b) 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
 - (c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:

(a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidos en la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*; y

(b) disposiciones transitorias específicas contenidas en otras NIIF.

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

Estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF

6 Una entidad elaborará y presentará un *estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Éste es el punto de partida para la contabilización según 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 ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer ejercicio sobre el que informe según las NIIF, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E.**

8 Una entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores. Una entidad podrá aplicar 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 las 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 A decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 21). Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de su actividad el 1 de enero de 20X4 (o, de forma alternativa, el cierre de su actividad el 31 de diciembre de 20X3). 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 20X4.

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 20X5 al:

(a) elaborar y presentar su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF el 1 de enero de 20X4; y

(b) elaborar y presentar su estado de situación financiera el 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4), su estado del resultado global, 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 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4) así como la información a revelar (incluyendo información comparativa para 20X4).

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 esa 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 adopta por primera vez*, salvo por lo especificado en los Apéndices B a E.

10 Excepto por lo señalado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF:

(a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;

(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten;

(c) reclasificar partidas reconocidas como activos, pasivos o componentes del patrimonio neto de acuerdo con PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto según las NIIF; y

(d) aplicar las NIIF al valorar 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 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, una 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 excepciones al principio de que el estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF de una entidad habrá de cumplir con todas las NIIF:
- (a) El Apéndice B prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.
 - (b) Los Apéndices C a E contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF.

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

- 13 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF. Estas excepciones están contenidas en los párrafos 14 a 17 y en el Apéndice B.

Estimaciones

- 14 **Las estimaciones de una entidad 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), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.**
- 15 Después de la fecha de transición a las NIIF, una entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. De acuerdo con el párrafo 14, una entidad tratará la recepción de esa información de la misma forma que los hechos posteriores al ejercicio sobre el que se informa que no implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio sobre el que se informa*. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de transición a las NIIF de una entidad 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 anteriores 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 (a menos 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 del ejercicio (o, si fuese apropiado, en otro resultado global) para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.
- 16 Una entidad puede tener que realizar estimaciones con arreglo a las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran requeridas en esa 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.
- 17 Los párrafos 14 a 16 se aplicarán al estado de situación financiera de apertura según las NIIF. También se aplicarán a los periodos 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 periodo comparativo correspondiente.

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

- 18 Una entidad podrá elegir utilizar una o más de las exenciones contenidas en los Apéndices C a E. Una entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.
- 19 Algunas exenciones contenidas en los Apéndices C a E 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 directriz 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 para la cual fueron determinados.

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

- 20 Esta NIIF no contiene exenciones a los requerimientos de presentación e información a revelar de otras NIIF.

Información comparativa

- 21 Para cumplir con la NIC 1, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados del resultado global, dos cuentas de resultados separadas (si se presentan), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio neto y las notas correspondientes, incluyendo información comparativa.

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

- 22 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para ejercicios anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no requiere 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 requerida por la NIC 1. En los estados financieros que contengan un resumen de datos históricos o información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, la entidad:
- (a) identificará de forma destacada la información elaborada según PCGA anteriores 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

- 23 **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

- 24 Para cumplir con el párrafo 23, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:
- (a) conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte de aplicar las NIIF para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a las NIIF; y
 - (ii) el final del último ejercicio al que se refieren los estados financieros anuales más recientes que la entidad haya presentado aplicando los PCGA anteriores.
 - (b) una conciliación de su resultado global total según las NIIF para el último ejercicio en los estados financieros anuales más recientes de la entidad. El punto de partida para dicha conciliación será el resultado global total según PCGA anteriores para el mismo ejercicio 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 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 esas 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.
- 25 Las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 24, se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios comprender los ajustes significativos realizados en el estado de situación financiera y en el estado del resultado global. Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.
- 26 Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada con arreglo a los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 24 distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables.
- 27 La NIC 8 no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF. Por tanto, los requerimientos 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 una entidad.
- 28 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

- 29 De acuerdo con el párrafo D19, 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

30 Si, en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF, una entidad usa el valor razonable como *coste atribuido* para una partida del inmovilizado material, para inmuebles de inversión o para un activo intangible (véanse los párrafos D5 y D7), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF revelarán, para cada partida del estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF:

- (a) el total acumulado de tales valores razonables; y
- (b) el ajuste agregado al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

Uso del coste atribuido para inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas

31 De forma análoga, si la entidad utilizase un coste atribuido en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF para una inversión en una dependiente, entidad controlada de forma conjunta o asociada en sus estados financieros separados (véase el párrafo D15), los estados financieros separados iniciales con arreglo a las NIIF de la entidad revelarán:

- (a) la suma del coste atribuido de esas inversiones para las que el coste atribuido es su importe en libros según los PCGA anteriores;
- (b) la suma del coste atribuido de esas inversiones para las que el coste atribuido es su valor razonable; y
- (c) el ajuste agregado al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

Información financiera intermedia

32 Para cumplir con el párrafo 23, si una entidad presentase 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, la entidad cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34:

- (a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el ejercicio contable intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá:
 - (i) una conciliación de su patrimonio neto al final del periodo intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio neto con arreglo a las NIIF en esa fecha; y
 - (ii) una conciliación con su resultado global total según las NIIF para ese ejercicio intermedio comparable (en el año corriente y en el año acumulado hasta la fecha). El punto de partida para esa conciliación será el resultado global total según PCGA anteriores para ese ejercicio o, si una entidad no lo presenta, el resultado según PCGA anteriores.
- (b) Además de las conciliaciones requeridas 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, una entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 24 (complementadas con los detalles requeridos por los párrafos 25 y 26), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.

33 La NIC 34 requiere 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 requiere que la entidad revele "cualquier suceso o transacción que resulte significativo 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 con arreglo a 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

- 34 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 julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada.
- 35 La entidad aplicará las modificaciones de los párrafos D1(n) y D23 en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIC 23 *Costes por préstamos* (revisada en 2007) en ejercicios anteriores, esas modificaciones se aplicarán también a esos ejercicios.

- 36 La NIIF 3 *Combinaciones de negocios* (revisada en 2008) modificó los párrafos 19, C1, C4(f) y (g). La entidad aplicará esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a ejercicios anteriores, las modificaciones se aplicarán también en esos ejercicios.
- 37 La NIC 27 *Estados financieros consolidados y separados* (modificada en 2008) modificó los párrafos 13 y B7. Una entidad aplicará esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a ejercicios anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos ejercicios.
- 38 El documento *Coste de una inversión en una dependiente, entidad controlada de forma conjunta o asociada* (Modificaciones de la NIIF 1 y NIC 27), emitido en mayo de 2008, añadió los párrafos 31, D1(g), D14 y D15. La entidad aplicará esos párrafos a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase los párrafos en un ejercicio que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 39 El párrafo B7 fue modificado por el documento de *Mejoras de las Normas e Interpretaciones* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a ejercicios anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos ejercicios.

DEROGACIÓN DE LA NIC 1 (EMITIDA EN 2003)

- 40 Esta NIIF reemplaza a la NIIF 1 (emitida en 2003 y modificada en mayo de 2008).

Apéndice A

Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

Fecha de transición a las NIIF	El comienzo del ejercicio más antiguo para el que una entidad presenta información comparativa completa con arreglo a las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros presentados con arreglo 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.
Valor razonable	El importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
Primeros estados financieros con arreglo a las NIIF	Los primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) , mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.
Primer ejercicio sobre el que se informa con arreglo a las NIIF	El ejercicio sobre el que se informa más reciente cubierto por los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad.
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.
Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden: <ul style="list-style-type: none"> a) las Normas Internacionales de Información Financiera; b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y c) las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).
Estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF	El estado de situación financiera de una entidad en la fecha de transición a las NIIF .
PCGA anteriores	Las bases de contabilización que la entidad que adopta por primera vez las NIIF , utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.

Apéndice B

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

B1 La entidad aplicará las siguientes excepciones:

- (a) la baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros (párrafo B2 y B3);
- (b) contabilidad de coberturas (párrafos B4 a B6), y
- (c) participaciones no dominantes (párrafo B7).

Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros

- B2 Con la excepción permitida en el párrafo B3, la entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará los requerimientos de baja en cuentas recogidos en la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración* de forma prospectiva, para las transacciones que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2004. En otras palabras, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF diese de baja en cuentas activos financieros 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).
- B3 Con independencia de lo establecido en el párrafo B2, 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 financieros 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

B4 En la fecha de transición a las NIIF, según requiere la NIC 39, una entidad:

- (a) valorará todos los derivados por su valor razonable; y
- (b) eliminará todas las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como si fueran activos o pasivos.

B5 En su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad no reflejará una relación de cobertura 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 una 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.

B6 Si, antes de la fecha de transición a las NIIF, una entidad hubiese designado una transacción como de cobertura, pero ésta 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 para interrumpir la contabilidad de cobertura relacionada con la misma. Las transacciones realizadas antes de la fecha de transición a las NIIF no se designarán de forma retroactiva como coberturas.

Participaciones no dominantes

B7 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará los siguientes requerimientos de la NIC 27 (modificada en 2008) de forma prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF:

- (a) el requerimiento del párrafo 28 de que el resultado global total se atribuya a los propietarios de la dominante y a las participaciones no dominantes, incluso si esto diese lugar a un saldo deudor de estas últimas.
- (b) los requerimientos de los párrafos 30 y 31 para la contabilización de los cambios en la participación de la dominante en la propiedad de una dependiente 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 dependiente, y los requerimientos relacionados del párrafo 8A de la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.

Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez las NIIF opta por aplicar la NIIF 3 (revisada en 2008) a combinaciones de negocios previas de forma retroactiva, aplicará también la NIC 27 (modificada en 2008) de acuerdo con el párrafo C1 de esta NIIF.

Apéndice C

Exenciones referidas a las combinaciones de negocios

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Una entidad aplicará los siguientes requerimientos a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF.

- C1 Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 (modificada en 2008) a las combinaciones de negocios realizadas en el pasado (combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición a las NIIF). Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez las NIIF reexpresase cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3 (modificada en 2008), 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 por 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.
- C2 Una entidad no necesitará aplicar de forma retroactiva la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera* 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 esos ajustes por aplicación del valor razonable 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 del 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 registrarán utilizando el tipo de cambio aplicado según los PCGA anteriores.
- C3 Una entidad puede aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes por aplicación del valor razonable y al fondo de comercio que surjan:
- en todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF; o
 - en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya escogido reexpresar, para cumplir con la NIIF 3, tal como permite el párrafo C1 anterior.
- C4 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF no aplica la NIIF 3 de forma retroactiva a una combinación de negocios anterior, este hecho tendrá las siguientes consecuencias para esa combinación:
- La entidad que adopta por primera vez las NIIF, conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la adquirente legal, como una adquisición inversa por parte de la entidad legalmente adquirida o como una unificación de intereses) que tenía en sus estados financieros elaborados con arreglo a los PCGA anteriores.
 - La entidad que adopta por primera vez las NIIF 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:
 - algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo B2); y
 - los activos, incluyendo el fondo de comercio, y los pasivos que no fueron reconocidos en el estado consolidado de situación financiera de la adquirente de acuerdo con los PCGA anteriores y que tampoco cumplirían las condiciones para su reconocimiento de acuerdo las NIIF en el estado separado de situación financiera de la adquirida [véanse los apartados (f) a (i) más adelante].La entidad que adopta 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 el punto (i) del apartado (g) siguiente).
- C5 La entidad que adopta por primera vez las NIIF excluirá de su estado de situación financiera 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. La entidad que adopta por primera vez las NIIF contabilizará los cambios resultantes de la forma siguiente:
- La entidad que adopta 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 *Activos intangibles*. Deberá reclasificar esta partida (y, si fuera el caso, las participaciones no dominantes y los impuestos diferidos correspondientes) como parte del fondo de comercio (a menos que hubiera deducido el fondo de comercio, con arreglo a los PCGA anteriores, directamente del patrimonio neto; véase el punto (i) del apartado (g) y el apartado (i) siguientes).
 - La entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá en las reservas por ganancias acumuladas todos los demás cambios resultantes ⁽¹⁾.
- C6 Las NIIF requieren una valoración posterior de algunos activos y pasivos utilizando una base diferente al coste original, tal como el valor razonable. La entidad que adopta por primera vez las NIIF valorará estos activos y pasivos, en el estado de situación financiera 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.

⁽¹⁾ Estos cambios incluyen las reclasificaciones hacia o desde los activos intangibles si el fondo de comercio no se reconoció como un activo de acuerdo con 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.

- (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 requieren, 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 basada en el coste, 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 tendrá un coste atribuido nulo en el estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF. En su lugar, la adquirente lo reconocerá y valorará, 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. Por ejemplo: 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, tal como 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 existe todavía en la fecha de transición a las NIIF, la adquirente reconocerá ese pasivo contingente en esa fecha a menos que la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* 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 el fondo de comercio, pero se hubiera reconocido por separado de haber aplicado la NIIF 3, ese activo o pasivo permanecerá en el fondo de comercio, a menos que las NIIF requiriesen reconocerlo en los estados financieros de la adquirida.
- (g) El importe en libros del fondo de comercio en el estado de situación financiera de apertura con arreglo a las 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) anterior, la entidad que adopta por primera vez las NIIF, 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 el apartado (f) anterior requiere que la entidad que adopta por primera vez las NIIF reconozca un activo intangible que quedó incluido en el fondo de comercio reconocido según los PCGA anteriores, procederá a reducir en consecuencia el importe en libros del fondo de comercio (y, si fuera el caso, a ajustar las participaciones no dominantes y los impuestos diferidos).
- (ii) Con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor del fondo de comercio, la entidad que adopta 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 revaluación). 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. Por ejemplo, la entidad que adopta por primera vez las NIIF 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 (a menos 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 del fondo de comercio realizada con anterioridad;
- (iii) para revertir ajustes del fondo de comercio no permitidos por 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 adopta por primera vez las NIIF reconoció el fondo de comercio como una reducción del patrimonio neto:
- (i) no reconocerá ese fondo de comercio en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a NIIF. Además, no reclasificará este fondo de comercio al resultado del ejercicio si dispone de la dependiente, 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 contraprestación de la compra, se reconocerán en las reservas por ganancias acumuladas.
- (j) La entidad que adopta por primera vez las NIIF, 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 adopta 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 requerido en el estado de situación financiera de la dependiente. El coste atribuido del fondo de comercio será igual a la diferencia, en 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 de la participación no dominante 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 las participaciones no dominantes y a los impuestos diferidos.
- C5 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 C1 se aplica igualmente para todas esas adquisiciones.

Apéndice D

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

- D1 Una entidad puede elegir utilizar una o más de las siguientes exenciones:
- (a) las transacciones con pagos basados en acciones (párrafos D2 y D3);
 - (b) contratos de seguro (párrafo D4);
 - (c) valor razonable o revaluado como coste atribuido (párrafos D5 a D8);
 - (d) arrendamientos (párrafo D9);
 - (e) retribuciones a los empleados (párrafos D10 y D11);
 - (f) diferencias de conversión acumuladas (párrafos D12 y D13);
 - (g) inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas (párrafos D14 y D15);
 - (h) activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos (párrafos D16 y D17);
 - (i) instrumentos financieros compuestos (párrafo D18);
 - (j) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo D19);
 - (k) la valoración por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo D20);
 - (l) pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material (párrafo D21);
 - (m) activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12 *Acuerdos de concesión de servicios* (párrafo D22); y
 - (n) costes por préstamos (párrafo D23).

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

Transacciones con pagos basados en acciones

- D2 Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique la NIIF 2 *Pagos basados en acciones* a los instrumentos de patrimonio que fueron concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002. También se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique la NIIF 2 a los instrumentos de patrimonio que fueron concedidos después 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 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 revelado públicamente el 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), una 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 una entidad que adopta por primera vez las NIIF modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que los que no se ha aplicado la NIIF 2, 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 de transición a las NIIF.
- D3 Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF, 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 recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique 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, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no estará obligada a reexpresar la información comparativa, si dicha información está relacionada con un periodo o una fecha anterior al 7 de noviembre de 2002.

Contratos de seguro

- D4 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF 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 una entidad que adopta por primera vez las NIIF.

Valor razonable o revaluación como coste atribuido

- D5 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 esa fecha.
- D6 La entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida del inmovilizado material, ya sea en la fecha de transición o antes, como coste atribuido en la fecha de revaluación, si dicha revaluación fue, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:
- (a) al valor razonable; o
 - (b) al coste, o al coste depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.
- D7 Las opciones de los párrafos D5 y D6 podrán ser aplicadas también a:
- (a) los inmuebles de inversión, si una 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 revaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

La entidad no usará estas posibilidades de elección para otros activos o pasivos.

- D8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede haber establecido un coste atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para 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.

Arrendamientos

- D9 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede aplicar la disposición transitoria de la CINIIF 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*. En consecuencia, una entidad que adopta por primera vez las NIIF 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.

Retribuciones a los empleados

- D10 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 no se reconocen algunas pérdidas y ganancias actuariales. La aplicación retroactiva de este enfoque requerirá que una 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, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por reconocer todas las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si utilizase el enfoque de la banda de fluctuación para tratar las pérdidas y ganancias actuariales posteriores. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF utilizara esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.
- D11 Una entidad puede revelar los importes requeridos por el párrafo 120A(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

- D12 La NIC 21 requiere que una entidad:
- (a) reconozca algunas diferencias de conversión en otro resultado global y las acumule en un componente separado de patrimonio neto; y
 - (b) reclasifique la diferencia de conversión acumulada surgida en la enajenación o disposición de un negocio en el extranjero, (incluyendo, si procede, las pérdidas y ganancias de las coberturas relacionadas) del patrimonio neto, al resultado como parte de la pérdida o ganancia derivada de la disposición.
- D13 No obstante, una entidad que adopta 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 una entidad que adopta 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 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.

Inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas

- D14 Cuando una entidad prepare estados financieros separados, la NIC 27 (modificada en 2008) requiere que contabilice sus inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas de alguna de formas siguientes:
- (a) al coste, o
- (b) de acuerdo con la NIC 39.
- D15 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF valorase esta inversión al coste, de acuerdo con el párrafo D14, valorará esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura con arreglo a las NIIF mediante uno de los siguientes importes:
- (a) el coste determinado de acuerdo con la NIC 27 o
- (b) el coste atribuido. El coste atribuido de esa inversión será su:
- (i) valor razonable (determinado de acuerdo con la NIC 39) de sus estados financieros separados en la fecha de transición de la entidad a las NIIF; o
- (ii) el importe en libros en esa fecha según los PCGA anteriores.

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir entre los apartados (i) o (ii) anteriores para valorar sus inversiones en cada dependiente, entidad controlada de forma conjunta o asociada que haya optado por valorar utilizando el coste atribuido.

Activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos

- D16 Si una dependiente adoptase por primera vez 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 difieran 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 revaluación.

Una asociada o negocio conjunto que adopta 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.

- D17 Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su dependiente (o asociada o negocio conjunto), ésta, 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 separados, 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.

Instrumentos financieros compuestos

- D18 La NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación* requiere que una 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, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no necesitará separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

D19 La NIC 39 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 una entidad realizar la designación como disponible para la venta en la fecha de transición a las NIIF.
- (b) se permite a una entidad designar, en la fecha de transición a las NIIF, cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados siempre que el activo o pasivo cumpla los criterios del párrafo 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39 en esa fecha.

Valoración por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial

D20 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 76A, de cualquiera de las siguientes formas:

- (a) 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.

Pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material

D21 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 depreciable ajustado del activo será, a partir de ese momento, depreciado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requerimientos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF utiliza esta excepción:

- (a) valorará 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 coste del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, mediante el descuento del pasivo 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 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.

Activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12

D22 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 12.

Costes por préstamos

D23 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias contenidas en los párrafos 27 y 28 de la NIC 23, revisada en 2007. En dichos párrafos las referencias a la fecha de entrada en vigor se interpretarán como el 1 de julio de 2009 o la fecha de transición a las NIIF, la que sea posterior.

*Apéndice E***Exenciones a corto plazo de las NIIF**

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

[Apéndice reservado para posibles exenciones a corto plazo futuras].
