



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA, COMERCIO
Y EMPRESA

í c a c

*Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas*

Normas
Internacionales
de Información
Financiera

Adoptadas
por la U. E.

Texto Consolidado

Actualización

Diciembre 2024

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Economía, Comercio y Empresa)
Huertas, 26 – 28014 MADRID

Publicación exclusiva en línea en la siguiente dirección de internet: www.icac.gob.es

N.I.P.O.: 223-24-017-X

**NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA ADOPTADAS
POR LA U.E.**

(Actualización diciembre 2024)

Las actualizaciones de esta entrega **son de aplicación obligatoria a partir de 1 de enero de 2025**

A continuación se relacionan las páginas que han sido objeto de modificación así como la forma en que deben ser sustituidas.

- **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF):**

NIIF 1: *Se sustituye íntegra.*

NIC 21: *Se sustituye íntegra.*

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA ADOPTADAS POR LA UE

Actualización Diciembre 2024

Debido a la publicación del siguiente Reglamento, las normas que constan a continuación han sido objeto de modificación:

- REGLAMENTO (UE) 2024/2862 DE LA COMISIÓN de 12 de noviembre de 2024 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 21.

1. Las normas que a continuación se relacionan han sido de las siguientes modificaciones

- *NiIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
Se añade el párrafo 39AI.
Se modifican los párrafos 31C y D27.
- *NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*
Se añaden los párrafos 8A, 8B y 19A y sus correspondientes encabezamientos, los párrafos 57A, 57B, 60L y 60M y el apéndice A.
Se modifican los párrafos 8 y 26.

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 los beneficios.

Ámbito de aplicación

- 2 Las entidades aplicarán esta NIIF en:
- (a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, y
 - (b) los informes financieros intermedios que, en su caso, presenten 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 de una entidad 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 de las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad si, por ejemplo, dicha entidad:
- (a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
 - (i) según requisitos 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 contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las NIIF;
 - (iii) con una declaración explícita de cumplimiento de algunas NIIF, pero no con todas;
 - (iv) según requisitos nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF concretas para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional, o
 - (v) según requisitos 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 es de aplicación cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF. No es de aplicación cuando, por ejemplo, una entidad:
- (a) abandona la presentación de los estados financieros según los requisitos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las NIIF;
 - (b) presentó en el año precedente estados financieros según requisitos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las NIIF, o

NIIF 1

- (c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.
- 4A Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 2 y 3, las entidades que hayan aplicado las NIIF a un ejercicio anterior, pero cuyos estados financieros anuales previos más recientes no contengan una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las NIIF, deben o bien aplicar esta NIIF, o bien aplicar las NIIF con efecto retroactivo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* como si nunca hubiesen dejado de aplicar las NIIF.
- 4B Si una entidad no opta por aplicar esta NIIF de conformidad con el párrafo 4A, deberá aplicar no obstante los requisitos de información a revelar de los párrafos 23A a 23B de la NIIF 1, además de los requisitos de información a revelar de la NIC 8.
- 5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya esté aplicando las NIIF. Tales cambios están sujetos a:
 - (a) requisitos 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 Las entidades elaborarán y presentarán un *estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para la contabilización según las NIIF.

Políticas contables

- 7 Las entidades usarán 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 todas las NIIF vigentes al final del *primer ejercicio sobre el que informe con arreglo a las NIIF*, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E.
- 8 Las entidades no aplicarán versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores. Las entidades podrán aplicar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita su aplicación anticipada.

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de las NIIF

Contexto

El final del primer ejercicio sobre el que la entidad A informa con arreglo a las NIIF es el 31 de diciembre de 20X5. La entidad A decide presentar información comparativa en esos 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, lo que es equivalente, el cierre de 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 requisitos

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 (incluidos 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 (incluidos los importes comparativos para 20X4) así como la información a revelar (incluida la información comparativa para 20X4).

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de las NIIF

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 adopta por primera vez las NIIF*, 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 se derivan de hechos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes directamente en las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio neto) en la fecha de transición a las NIIF.
- 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 todas las NIIF:
- (a) Los párrafos 14 a 17 y el Apéndice B prohíben la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.
 - (b) Los Apéndices C a E contemplan exenciones para ciertos requisitos 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 se establecen 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 a las NIIF, 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 eran 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 que no implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*. 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 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, en la fecha de transición a las NIIF, estimaciones con arreglo a las NIIF que no fueran requeridas en esa fecha según los PCGA anteriores. Para garantizar la coherencia con la NIC 10, dichas estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF. 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.

NIIF 1

- 17 Los párrafos 14 a 16 se aplicarán al estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los períodos comparativos presentados en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del período comparativo correspondiente.

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

- 18 Las entidades podrán optar por aplicar una o más de las exenciones contenidas en los Apéndices C a E. Las entidades no aplicarán estas exenciones por analogía a otras partidas.
- 19 [Eliminado]

Presentación e información a revelar

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

Información comparativa

- 21 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados de resultados y de otro resultado global, dos estados de resultados separados (en caso de presentarse), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio neto, y las notas correspondientes, incluyendo información comparativa para todos los estados que se presenten.

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 aquel en el cual presentan por primera vez 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 ha afectado la transición de los PCGA anteriores a las NIIF a la situación financiera, los resultados financieros y los flujos de efectivo que se comunican.**
- 23A La entidad que haya aplicado las NIIF a un ejercicio anterior, como se describe en el párrafo 4A, revelará:
- (a) la razón para haber dejado de aplicar las NIIF, y
 - (b) la razón para volver a aplicar las NIIF.
- 23B Si una entidad, de conformidad con el párrafo 4A, no opta por aplicar la NIIF 1, explicará las razones para optar por aplicar las NIIF como si nunca hubiese dejado de aplicarlas.

Conciliaciones

- 24 Para cumplir con el párrafo 23, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad 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 la 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 las letras (a) y (b) del párrafo 24 se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios comprender los ajustes de importancia relativa significativa 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 de importancia relativa significativa relativos a dicho estado.
- 26 Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada con arreglo a los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por las letras (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 se aplica a los cambios en las políticas contables que realice una entidad al adoptar las NIIF, ni a las modificaciones de esas políticas anteriores a la presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Por tanto, los requisitos de la NIC 8 respecto a cambios en las políticas contables no son aplicables en los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF.
- 27A En el supuesto de que, durante el ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, una entidad modifique sus políticas contables o su utilización de las exenciones previstas en esta Norma, explicará, de conformidad con el párrafo 23, los cambios registrados entre su primer informe financiero intermedio con arreglo a las NIIF y sus primeros estados financieros con arreglo a esas mismas Normas, y actualizará las conciliaciones requeridas por las letras (a) y (b) del párrafo 24.
- 28 Si una entidad no presentó estados financieros en ejercicios anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

Designación de activos financieros o pasivos financieros

- 29 De acuerdo con el párrafo D19A, se permite que una entidad designe un activo financiero previamente reconocido como un activo financiero valorado al valor razonable con cambios en el resultado. La entidad revelará el valor razonable de los activos financieros así designados en la fecha de designación, así como su clasificación e importe en libros en los estados financieros previos.
- 29A De acuerdo con el párrafo D19, se permite que una entidad designe un pasivo financiero previamente reconocido como un pasivo financiero valorado al valor razonable con cambios en el resultado. La entidad revelará el valor razonable de los pasivos financieros así designados 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, para un activo intangible o para un activo por derecho de uso (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, negocios conjuntos 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, negocio conjunto o asociada en sus estados financieros separados (véase el párrafo D15), los primeros estados financieros separados con arreglo a las NIIF de la entidad revelarán:

NIIF 1

- (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.

Uso del coste atribuido para los activos de petróleo y gas

- 31A Si una entidad hace uso de la exención prevista en el párrafo D8A, letra (b), para activos de petróleo y gas, deberá revelar este hecho y el criterio según el cual se han atribuido los importes en libros determinados según los PCGA anteriores.

Uso del coste atribuido en operaciones sujetas a tarifas reguladas

- 31B Si una entidad hace uso de la exención prevista en el párrafo D8B respecto de operaciones sujetas a tarifas reguladas, deberá revelar este hecho y el criterio según el cual se han determinado los importes en libros con arreglo a los PCGA anteriores.

Uso del coste atribuido tras hiperinflación grave

- 31C Si una entidad elige valorar los activos y los pasivos a su valor razonable y utilizar dicho valor razonable como el coste atribuido en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF debido a una hiperinflación grave (véanse los párrafos D26 a D30), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad deberán revelar cómo y por qué la entidad tuvo, y después dejó de tener, una moneda funcional sujeta a hiperinflación grave.

Información financiera intermedia

- 32 Para cumplir con el párrafo 23, si una entidad presenta un informe financiero intermedio según la NIC 34 en relación con una parte del período cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, cumplirá con los siguientes requisitos adicionales a los contenidos en la NIC 34:

- (a) Si la entidad presentó un informe financiero intermedio para el período contable intermedio comparable del ejercicio inmediatamente anterior, en cada informe financiero intermedio incluirá:
 - (i) una conciliación de su patrimonio neto al final del período contable 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 período contable intermedio comparable (corriente y anual acumulado hasta la fecha). El punto de partida para esa conciliación será el resultado global total de ese período según los PCGA anteriores o, si la entidad no presentó ese total, el resultado según los PCGA anteriores.
- (b) Además de las conciliaciones requeridas por la letra (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, en relación con una parte del período cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en las letras (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.
- (c) Si una entidad modifica sus políticas contables o su utilización de las exenciones previstas en esta Norma, explicará los cambios, de conformidad con el párrafo 23, en cada informe financiero intermedio que presente, y actualizará las conciliaciones requeridas por las letras (a) y (b).

- 33 La NIC 34 requiere que se revele cierta información mínima, que está basada en la hipótesis de que los usuarios de los informes financieros 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 período contable 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 período contable intermedio, lo hará dentro de la información financiera intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

Entrada en vigor

- 34 Las entidades aplicarán 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 Las entidades aplicarán las modificaciones de los párrafos D1, letra (n), y D23 a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplica la NIC 23 *Costes por intereses* (revisada en 2007) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 36 La NIIF 3 *Combinaciones de negocios* (revisada en 2008) modificó los párrafos 19, C1 y C4, letras (f) y (g). Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 37 La NIC 27 *Estados financieros separados y consolidados* (modificada en 2008) modificó los párrafos B1 y B7. Si una entidad aplica la NIC 27 (modificada en 2008) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 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), publicado en mayo de 2008, añadió los párrafos 31, D1, letra (g), D14 y D15. La entidad aplicará esos párrafos a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica los párrafos a un ejercicio anterior, revelará ese hecho.
- 39 El párrafo B7 fue modificado por el documento *Mejoras de las NIIF*, publicado en mayo de 2008. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplica la NIC 27 (modificada en 2008) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 39A El documento *Exenciones adicionales para entidades que adopten por primera vez las NIIF* (Modificaciones de la NIIF 1), publicado en julio de 2009, añadió los párrafos 31A, D8A, D9A y D21A y modificó el párrafo D1, letras (c), (d) y (l). Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 39B [Eliminado]
- 39C La Interpretación CINIIF 19 *Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio* añadió el párrafo D25.
Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la CINIIF 19.
- 39D [Eliminado]
- 39E El documento *Mejoras de las NIIF* publicado en mayo de 2010 añadió los párrafos 27A, 31B y D8B y modificó los párrafos 27, 32, D1, letra (c), y D8. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. Las entidades que hayan adoptado las NIIF en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la NIIF 1 o hayan aplicado la NIIF 1 a un ejercicio precedente estarán autorizadas a aplicar la modificación del párrafo D8, con efecto retroactivo, al primer ejercicio anual siguiente a aquel en que la modificación surta efecto. Las entidades que apliquen el párrafo D8 con efecto retroactivo revelarán ese hecho.
- 39F [Eliminado]
- 39G [Eliminado]
- 39H El documento *Hiperinflación grave y supresión de fechas fijas para entidades que adoptan por primera vez las NIIF* (Modificaciones de la NIIF 1), publicado en diciembre de 2010, modificó los párrafos B2, D1 y D20 y añadió los párrafos 31C y D26 a D30. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2011. Se permite su aplicación anticipada.
- 39I La NIIF 10 *Estados financieros consolidados* y la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, publicadas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 31, B7, C1, D1, D14 y D15 y añadieron el párrafo D31. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 10 y la NIIF 11.
- 39J La NIIF 13 *Valoración del valor razonable*, publicada en mayo de 2011, eliminó el párrafo 19 y modificó la definición de valor razonable del apéndice A, así como los párrafos D15 y D20. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 13.
- 39K El documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, modificó el párrafo 21. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIIF 1

- 39L La NIC 19 *Retribuciones a los empleados* (modificada en junio de 2011) modificó el párrafo D1 y eliminó los párrafos D10 y D11. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIC 19 (modificada en junio de 2011).
- 39M La Interpretación CINIIF 20 *Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto* añadió el párrafo D32 y modificó el párrafo D1. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la CINIIF 20.
- 39N El documento *Préstamos públicos* (Modificaciones de la NIIF 1), publicado en marzo de 2012, añadió los párrafos B1, letra (f), y B10 a B12. Las entidades aplicarán esos párrafos a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada.
- 39O Los párrafos B10 y B11 hacen referencia a la NIIF 9. Si una entidad aplica esta Norma, pero no aplica aún la NIIF 9, toda referencia a la NIIF 9 en los párrafos B10 y B11 se entenderá hecha a la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*.
- 39P El documento *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicado en mayo de 2012, añadió los párrafos 4A a 4B y 23A a 23B. Las entidades aplicarán la modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 39Q El documento *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicado en mayo de 2012, modificó el párrafo D23. Las entidades aplicarán la modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 39R El documento *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicado en mayo de 2012, modificó el párrafo 21. Las entidades aplicarán la modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 39S El documento *Estados financieros consolidados, acuerdos conjuntos y revelación de participaciones en otras entidades: Guía de transición* (Modificaciones de las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), publicado en junio de 2012, modificó el párrafo D31. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 11 (modificada en junio de 2012).
- 39T El documento *Entidades de inversión* (modificaciones de la NIIF 10, la NIIF 12 y la NIC 27), publicado en octubre de 2012, modificó los párrafos D16, D17 y el apéndice C. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento Entidades de inversión. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de inversión* al mismo tiempo.
- 39U [Eliminado]
- 39V La NIIF 14 *Cuentas de diferimientos de actividades reguladas*, publicada en enero de 2014, modificó el párrafo GA8. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NIIF 14 a un ejercicio anterior, la modificación se aplicará también a ese ejercicio.
- 39W El documento *Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas* (Modificaciones de la NIIF 11), publicado en mayo de 2014, modificó el párrafo C5. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Si una entidad aplica las correspondientes modificaciones de la NIIF 11 introducidas por el documento *Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas* (Modificaciones de la NIIF 11) a un ejercicio anterior, la modificación del párrafo C5 se aplicará en ese ejercicio anterior.
- 39X La NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, publicada en mayo de 2014, modificó el párrafo D1, eliminó el párrafo D24 y su correspondiente encabezamiento y añadió los párrafos D34 y D35 y su correspondiente encabezamiento. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 15.
- 39Y La NIIF 9 *Instrumentos financieros*, en su versión de julio de 2014, modificó los párrafos 29, B1 a B6, D1, D14, D15, D19 y D20, eliminó los párrafos 39B, 39G y 39U y añadió los párrafos 29A, B8 a B8G, B9, D19A a D19C, D33, E1 y E2. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 39Z El documento *Método de la participación en los estados financieros separados* (Modificaciones de la NIC 27), publicado en agosto de 2014, modificó el párrafo D14 y añadió el párrafo D15A. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se

permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

- 39AA [Eliminado]
- 39AB La NIIF 16 *Arrendamientos*, publicada en enero de 2016, modificó los párrafos 30, C4, D1, D7, D8B y D9, eliminó el párrafo D9A y añadió los párrafos D9B a D9E. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 16.
- 39AC La CINIIF 22 *Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas* añadió el párrafo D36 y modificó el párrafo D1. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la CINIIF 22.
- 39AD El documento *Mejoras anuales de las NIIF – Ciclo 2014–2016*, publicado en diciembre de 2016, modificó los párrafos 39L y 39T y eliminó los párrafos 39D, 39F, 39AA y E3–E7. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.
- 39AE La NIIF 17 *Contratos de seguro*, publicada en mayo de 2017, modificó los párrafos B1 y D1, eliminó el párrafo D4 y su correspondiente encabezamiento, y, después del párrafo B12, añadió un encabezamiento y el párrafo B13. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 17.
- 39AF La CINIIF 23 *Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias* añadió el párrafo E8. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la CINIIF 23.
- 39AG El documento *Mejoras anuales de las NIIF, Ciclo 2018-2020*, publicado en diciembre de 2020, modificó el párrafo D1, letra (f), y añadió el párrafo D13A. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 39AH El documento *Impuestos diferidos relacionados con activos y pasivos derivados de una única transacción*, publicado en mayo de 2021, modificó el párrafo B1 y añadió el párrafo B14. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 39AI El documento *Falta de convertibilidad* (Modificaciones de la NIC 21), publicado en agosto de 2023, modificó los párrafos 31C y D27. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIC 21 (modificada en agosto de 2023).

Derogación de la NIIF 1 (publicada en 2003)

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

Apéndice A

Definiciones de términos

Este apéndice es 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

es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. (Véase la NIIF 13).

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 de las NIIF.

Primer ejercicio sobre el que se informa con arreglo a las NIIF

El ejercicio más reciente cubierto por los **primeros estados financieros con arreglo a las NIIF** de una entidad.

Entidad que adopta por primera vez las NIIF

La entidad que presenta sus **primeros estados financieros con arreglo a las NIIF**.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Normas e Interpretaciones publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC). Comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad;
- (c) las Interpretaciones del CINIIF, y
- (d) las Interpretaciones del SIC ⁽¹⁾

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

Los criterios de contabilización que la **entidad que adopta por primera vez las NIIF** utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.

⁽¹⁾ La definición de las NIIF fue modificada tras los cambios de denominaciones introducidos por la versión revisada del Acto Constitutivo de la Fundación NIIF en 2010.

Apéndice B

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

- B1 La entidad aplicará las siguientes excepciones:
- (a) baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros (párrafos B2 y B3);
 - (b) contabilidad de coberturas (párrafos B4 a B6);
 - (c) participaciones no dominantes (párrafo B7);
 - (d) clasificación y valoración de los activos financieros (párrafos B8 a B8C);
 - (e) deterioro del valor de los activos financieros (párrafos B8D a B8G);
 - (f) derivados implícitos (párrafo B9);
 - (g) préstamos públicos (párrafos B10 a B12);
 - (h) contratos de seguro (párrafo B13), e
 - (i) impuestos diferidos relacionados con arrendamientos y pasivos por desmantelamiento, restauración y similares (párrafo B14).

Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros

- B2 Con la excepción permitida en el párrafo B3, las entidades que adoptan por primera vez las NIIF aplicarán los requisitos sobre baja en cuentas recogidos en la NIIF 9 de manera prospectiva a las transacciones que tengan lugar a partir de la fecha de transición a las NIIF. Por ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF da de baja en cuentas activos financieros que no sean derivados o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con sus PCGA anteriores, como resultado de una transacción que haya tenido lugar antes de la fecha de transición a las NIIF, 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 un hecho posterior).
- B3 Con independencia de lo establecido en el párrafo B2, la entidad podrá aplicar los requisitos de baja en cuentas de la NIIF 9 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIIF 9 a activos financieros y pasivos financieros dados de baja en cuentas como resultado de transacciones pasadas se haya obtenido en el momento de la contabilización inicial de esas transacciones.

Contabilidad de coberturas

- B4 En la fecha de transición a las NIIF, según requiere la NIIF 9, la 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 para la contabilidad de coberturas según la NIIF 9 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura en las que el instrumento de cobertura es una opción emitida independiente o una opción emitida neta, o en las que la partida cubierta es una posición neta en una cobertura de flujos de efectivo frente a un riesgo distinto del riesgo de tipo de cambio). No obstante, si una entidad había designado una posición neta como partida cubierta según los PCGA anteriores, podrá designar como partida cubierta de acuerdo con las NIIF una partida individual dentro de esa posición neta, o una posición neta si cumple los requisitos del párrafo 6.6.1 de la NIIF 9, 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 ha designado una transacción como cobertura, pero esta no cumple las condiciones para la contabilidad de coberturas establecidas en la NIIF 9, la entidad aplicará lo dispuesto en los párrafos 6.5.6 y 6.5.7 de la NIIF 9 para interrumpir la contabilidad de

coberturas. Las transacciones realizadas antes de la fecha de transición a las NIIF no se designarán de forma retroactiva como coberturas.

Participaciones no dominantes

B7 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF aplicarán los siguientes requisitos de la NIIF 10 de forma prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF:

- (a) el requisito del párrafo B94 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 requisitos de los párrafos 23 y B96 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 requisitos de los párrafos B97 a B99 para la contabilización de una pérdida de control sobre una dependiente, y los requisitos relacionados del párrafo 8A de la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.

No obstante, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF opta por aplicar la NIIF 3 de forma retroactiva a combinaciones de negocios realizadas en el pasado, deberá aplicar también la NIIF 10 de acuerdo con el párrafo C1 de esta NIIF.

Clasificación y valoración de los instrumentos financieros

B8 La entidad evaluará si un activo financiero cumple las condiciones del párrafo 4.1.2 o del párrafo 4.1.2A de la NIIF 9 sobre la base de los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF.

B8A Si fuera impracticable evaluar un elemento valor temporal del dinero modificado de acuerdo con los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D de la NIIF 9 basándose en los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF, la entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero basándose en los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF sin tener en cuenta los requisitos sobre modificación del elemento valor temporal del dinero establecidos en los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D de la NIIF 9. (En este caso, la entidad aplicará también lo dispuesto en el párrafo 42R de la NIIF 7, pero las referencias al «párrafo 7.2.4 de la NIIF 9» se entenderán hechas a este párrafo y las referencias al «momento de reconocimiento inicial del activo financiero» se entenderán hechas a «la fecha de transición a las NIIF»).

B8B Si fuera impracticable evaluar si el valor razonable de un componente de pago anticipado es insignificante de acuerdo con el párrafo B4.1.12, letra (c) de la NIIF 9 basándose en los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF, la entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero basándose en los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF sin tener en cuenta la excepción sobre el componente de pago anticipado recogida en el párrafo B4.1.12 de la NIIF 9. (En este caso, la entidad aplicará también el párrafo 42S de la NIIF 7, pero las referencias al «párrafo 7.2.5 de la NIIF 9» se entenderán hechas a este párrafo y las referencias al «momento de reconocimiento inicial del activo financiero» se entenderán hechas a «la fecha de transición a las NIIF»).

B8C Si fuera impracticable (según se define en la NIC 8) para la entidad aplicar retroactivamente el método del tipo de interés efectivo de la NIIF 9, el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en la fecha de transición a las NIIF será el nuevo importe en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo coste amortizado de ese pasivo financiero en la fecha de transición a las NIIF.

Deterioro del valor de los activos financieros

B8D La entidad aplicará los requisitos sobre deterioro del valor de la sección 5.5 de la NIIF 9 de forma retroactiva sin perjuicio de lo establecido en los párrafos B8E a B8G y E1 y E2.

B8E En la fecha de transición a las NIIF, la entidad utilizará la información razonable y fundamentada que esté disponible sin coste ni esfuerzo desproporcionado para determinar el riesgo de crédito en la fecha en que un instrumento financiero se haya reconocido inicialmente (o, en el caso de los compromisos de préstamos y los contratos de garantía financiera, en la fecha en que la entidad haya pasado a ser parte en el compromiso irrevocable de acuerdo con el párrafo 5.5.6 de la NIIF 9) y lo comparará con el riesgo de crédito en la fecha de transición a las NIIF (véanse también los párrafos B7.2.2 a B7.2.3 de la NIIF 9).

- B8F Al determinar si ha habido un aumento significativo del riesgo de crédito desde el reconocimiento inicial, la entidad puede aplicar:
- (a) los requisitos de los párrafos 5.5.10 y B5.5.22 a B5.5.24 de la NIIF 9, y
 - (b) la presunción refutable del párrafo 5.5.11 de la NIIF 9 respecto a los pagos contractuales que estén en mora más de 30 días si la entidad va a aplicar los requisitos sobre deterioro del valor identificando los aumentos significativos del riesgo de crédito desde el reconocimiento inicial respecto a esos instrumentos financieros basándose en la información sobre morosidad.
- B8G Si, en la fecha de transición a las NIIF, la determinación de si ha habido un aumento significativo del riesgo de crédito desde el reconocimiento inicial de un instrumento financiero requiere un esfuerzo o coste desproporcionado, la entidad reconocerá una corrección de valor por pérdidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante toda la vida del activo en cada fecha de información hasta que el instrumento financiero se dé de baja en cuentas [a menos que el instrumento financiero sea de riesgo de crédito bajo en una fecha de información, en cuyo caso se aplicará el párrafo B8F, letra (a)].

Derivados implícitos

- B9 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF evaluarán si un derivado implícito debe separarse de su contrato principal y contabilizarse como derivado basándose en las condiciones existentes en la fecha en que la entidad pasara a ser, por primera vez, parte en el contrato o en la fecha en que se requiera una nueva evaluación según el párrafo B4.3.11 de la NIIF 9, si esta fuese posterior.

Préstamos públicos

- B10 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF clasificarán todos los préstamos públicos recibidos como pasivos financieros o instrumentos de patrimonio de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*. Salvo por la excepción permitida en el párrafo B11, las entidades que adopten por primera vez las NIIF aplicarán los requisitos de la NIIF 9 *Instrumentos financieros* y la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas* de forma prospectiva a los préstamos públicos vigentes en la fecha de transición a las NIIF y no reconocerán como subvención oficial el beneficio que se derive de los préstamos públicos otorgados a un tipo inferior al de mercado. En consecuencia, si una entidad que adopte por primera vez las NIIF no reconocía y valoraba, según los PCGA anteriores, los préstamos públicos otorgados a tipos de interés inferiores a los de mercado de forma acorde con los requisitos de las NIIF, tomará el importe en libros del préstamo en la fecha de transición a las NIIF, determinado según los PCGA anteriores, como importe en libros del préstamo en el estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF. A partir de la fecha de transición a las NIIF, la entidad aplicará la NIIF 9 para la valoración de esos préstamos.
- B11 No obstante lo especificado en el párrafo B10, una entidad podrá aplicar los requisitos de la NIIF 9 y la NIC 20 de forma retrospectiva a cualquier préstamo público originado antes de la fecha de transición a las NIIF, siempre y cuando la información necesaria para ello se haya obtenido en el momento de contabilización inicial del préstamo.
- B12 Los requisitos y las directrices de los párrafos B10 y B11 no impedirán que una entidad pueda hacer uso de las exenciones descritas en los párrafos D19 a D19C en relación con la designación de instrumentos financieros previamente reconocidos a su valor razonable con cambios en el resultado.

Contratos de seguros

- B13 Las entidades aplicarán las disposiciones transitorias de los párrafos C1 a C24 y C28 del apéndice C de la NIIF 17 a los contratos incluidos en el ámbito de aplicación de la NIIF 17. Las referencias hechas en estos párrafos de la NIIF 17 a la fecha de transición se entenderán hechas a la fecha de transición a las NIIF.

Impuestos diferidos relacionados con arrendamientos y pasivos por desmantelamiento, restauración y similares

- B14 Los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias* eximen a las entidades del reconocimiento de un activo o pasivo por impuestos diferidos en determinadas circunstancias. Pese a esa exención, en la fecha de transición a las NIIF, las entidades que adopten por primera vez las NIIF reconocerán un activo por impuestos diferidos —en la medida en que exista la probabilidad de disponer

NIIF 1

de ganancias fiscales contra las que cargar la diferencia temporaria deducible— y un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias deducibles e imponibles asociadas con:

- (a) activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento, y
- (b) pasivos por desmantelamiento, restauración y similares y los importes correspondientes reconocidos como parte del coste del activo conexo.

Apéndice C

Exenciones referidas a las combinaciones de negocios

Este apéndice es parte integrante de la NIIF. Las entidades aplicarán los siguientes requisitos a las combinaciones de negocios que hayan reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF. Este apéndice solo deberá aplicarse a las combinaciones de negocios comprendidas en el ámbito de aplicación de la NIIF 3 Combinaciones de negocios.

- C1 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF pueden optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 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 reexpresa cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3, reexpresará todas las combinaciones de negocios posteriores y aplicará también la NIIF 10 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 NIIF 10 desde el 30 de junio de 20X6.
- C2 Las entidades no estarán obligadas a aplicar de forma retroactiva la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras* 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 aplica la NIC 21 de forma retroactiva 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 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 registrarán utilizando el tipo de cambio aplicado según los PCGA anteriores.
- C3 Las entidades pueden aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes por aplicación del valor razonable y al fondo de comercio resultantes de:
- todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF, o
 - todas las combinaciones de negocios que la entidad haya optado por 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:
- (a) La entidad que adopta por primera vez las NIIF mantendrá 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.
 - (b) 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:
 - (i) algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo B2), y
 - (ii) los activos, incluido 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 las letras (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 inciso (i) de la letra (g) siguiente].
 - (c) 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:

- (i) puede haber clasificado una combinación de negocios pasada como una adquisición, y puede 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; véanse el inciso (i) de la letra (g) y la letra (i) siguientes];
 - (ii) reconocerá en las reservas por ganancias acumuladas todos los demás cambios resultantes ⁽²⁾
- (d) Las NIIF requieren una valoración posterior de algunos activos y pasivos utilizando un criterio diferente del coste original, tal como el valor razonable. Las entidades que adoptan por primera vez las NIIF valorarán estos activos y pasivos en el estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF utilizando ese criterio, incluso si las partidas fueron adquiridas o asumidas en una combinación de negocios anterior. Reconocerán 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 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. Por el contrario, la adquirente lo reconocerá y valorará, en su estado de situación financiera consolidado, utilizando el criterio que hubiera sido requerido 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 adquiridos en una combinación de negocios anterior en la que la adquirida fuera el arrendatario, los capitalizará en sus estados financieros consolidados, tal como la NIIF 16 *Arrendamientos* hubiera exigido hacerlo a la adquirida en su estado de situación financiera con arreglo a las NIIF. De forma análoga, si la adquirente no tenía reconocido, según los 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 según los PCGA anteriores en la fecha de transición a las NIIF, tras realizar los dos ajustes siguientes:
 - (i) Si fuera requerido por el inciso (i) de la letra (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 análoga, si la letra (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, esta 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 algún indicio 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

(2) Entre estos cambios se 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.

fecha de transición a las NIIF, si el fondo de comercio ha sufrido algún deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro del valor resultante, mediante un ajuste en las reservas por ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en las reservas de revaluación). La comprobación del deterioro del valor 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 enajena o dispone por otra vía de la dependiente, o si la inversión en esta 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, puede 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 a 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 separados de la dominante, de su inversión en la dependiente.
- (j) 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, participaciones en negocios conjuntos y participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituya un negocio, según la definición de la NIIF 3. Además, la fecha seleccionada en lo que se refiere al párrafo C1 se aplicará igualmente respecto de todas esas adquisiciones.

Apéndice D

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

- D1 Las entidades pueden optar por utilizar una o más de las siguientes exenciones:
- (a) transacciones con pagos basados en acciones (párrafos D2 y D3);
 - (b) [eliminado]
 - (c) coste atribuido (párrafos D5 a D8B);
 - (d) arrendamientos (párrafos D9 y D9B a D9E);
 - (f) diferencias de conversión acumuladas (párrafos D12 a D13A);
 - (g) inversiones en dependientes, negocios conjuntos y asociadas (párrafos D14 y D15A);
 - (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 (párrafos D19 a D19C);
 - (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 (párrafos D21 y D21A);
 - (m) activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12 *Acuerdos de concesión de servicios* (párrafo D22);
 - (n) costes por intereses (párrafo D23);
 - (o) [eliminado]
 - (p) extinción de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio (párrafo D25);
 - (q) hiperinflación grave (párrafos D26 a D30);
 - (r) acuerdos conjuntos (párrafo D31);
 - (s) costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto (párrafo D32);
 - (t) designación de contratos de compra o venta de un elemento no financiero (párrafo D33);
 - (u) ingresos ordinarios (párrafos D34 y D35), y
 - (v) transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas (párrafo D36).
- 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 las entidades que adoptan por primera vez las NIIF apliquen 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 las entidades que adoptan por primera vez las NIIF apliquen 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 solo si la entidad ha revelado públicamente el valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de valoración, según se define 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), la entidad que adopta por primera vez las NIIF revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF modifica las condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que no se ha aplicado la NIIF 2, 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 las entidades que adoptan por primera vez las NIIF apliquen la NIIF 2 a los pasivos resultantes 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 las entidades que adoptan por primera vez las NIIF apliquen la NIIF 2 a los pasivos que fueron liquidados antes del 1 de enero de 2005. En el caso de los pasivos a los que se haya aplicado la NIIF 2, las entidades que adoptan por primera vez las NIIF no estarán obligadas a reexpresar la información comparativa, si dicha información está relacionada con un período o una fecha anterior al 7 de noviembre de 2002.
- D4 [Eliminado]

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 optar por utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida del inmovilizado material, ya sea en la fecha de transición a las NIIF 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) las inversiones inmobiliarias, si la entidad elige la aplicación del modelo del coste de la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*;
 - (aa) los activos por derecho de uso (NIIF 16 *Arrendamientos*), y
 - (b) los activos intangibles que cumplan:
 - los criterios de reconocimiento de la NIC 38 (incluida la valoración fiable del coste original), y
 - los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revaluaciones (incluida la existencia de un mercado activo).
- La entidad no usará estas posibilidades de elección para otros activos o pasivos.
- D8 La entidad que adopta por primera vez las NIIF puede haber establecido un coste atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para la totalidad de sus activos y pasivos, valorándolos por su valor razonable en una fecha particular, a raíz de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública de adquisición.
- (a) Si la fecha de la valoración es la *fecha de transición a las NIIF*, o es anterior a la misma, la entidad podrá utilizar tales valoraciones por el valor razonable resultantes de sucesos determinados como coste atribuido a efectos de las NIIF en la fecha de dicha valoración.
 - (b) Si la fecha de la valoración es *posterior a la fecha de transición a las NIIF*, pero está incluida en el período cubierto por los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, las valoraciones por el valor razonable resultantes de sucesos determinados podrán utilizarse como coste atribuido en el momento del suceso considerado. La entidad reconocerá los ajustes resultantes directamente en las reservas por ganancias acumuladas (o, si procede, en otra categoría del patrimonio neto) en la fecha de la valoración. En la fecha de transición a las NIIF, la entidad bien determinará el coste atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos D5 a D7, bien valorará los activos y pasivos de conformidad con los demás requisitos de esta Norma.
- D8A Con arreglo a algunos requisitos contables nacionales, los costes de exploración y desarrollo de las instalaciones de petróleo y gas en las fases de desarrollo o producción se contabilizan en centros de coste que incluyen todas las instalaciones que se encuentran en una amplia área geográfica. La entidad que adopte por primera vez las NIIF y utilice este sistema de contabilidad según los PCGA anteriores podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por valorar sus activos de gas y petróleo con arreglo al criterio siguiente:
- (a) los activos para exploración y evaluación, por el importe determinado según los PCGA anteriores de la entidad, y
 - (b) los activos en las fases de desarrollo o producción, por el importe determinado para el centro de coste según los PCGA anteriores de la entidad. La entidad asignará este importe a los activos

subyacentes del centro de coste de forma proporcional utilizando los volúmenes de las reservas o los valores de las reservas en esa fecha.

La entidad deberá comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación y de los activos en las fases de desarrollo y producción en la fecha de transición a las NIIF, de conformidad con la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales* o la NIC 36, respectivamente, y, en caso necesario, reducir el importe determinado de conformidad con las letras (a) o (b) supra. A efectos del presente párrafo, los activos de petróleo y gas comprenden únicamente los activos utilizados en la exploración, la evaluación, el desarrollo o la producción de petróleo y gas.

- D8B Algunas entidades mantienen elementos del inmovilizado material, activos por derecho de uso o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a tarifas reguladas. El importe en libros de dichos elementos puede incluir importes que se determinaron según los PCGA anteriores, pero que no cumplen las condiciones para su capitalización de conformidad con las NIIF. De ser este el caso, la entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá optar por utilizar como coste atribuido el importe en libros según los PCGA anteriores que correspondiera a tales elementos en la fecha de transición a las NIIF. Las entidades que apliquen esta exención a un elemento no deberán necesariamente aplicarla a todos los elementos. En la fecha de transición a las NIIF, la entidad comprobará el deterioro del valor, con arreglo a la NIC 36, de cada uno de los elementos respecto de los cuales haya hecho uso de la exención. A efectos de este párrafo, las operaciones están sujetas a tarifas reguladas si se rigen por un marco para la fijación de los precios que pueden cobrarse a los clientes por bienes o servicios y ese marco está sujeto a la supervisión o la aprobación de un regulador de tarifas (según la definición de la NIIF 14 *Cuentas de diferimientos de actividades reguladas*).

Arrendamientos

- D9 La entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá evaluar si un contrato vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento aplicando a dichos contratos los párrafos 9 a 11 de la NIIF 16, sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha.
- D9A [Eliminado]
- D9B Cuando una entidad que adopte por primera vez las NIIF y sea un arrendatario reconozca pasivos por arrendamientos y activos por derecho de uso, podrá aplicar a todos sus arrendamientos el siguiente método (sin perjuicio de las soluciones prácticas descritas en el párrafo D9D):
- (a) Valorará los pasivos por arrendamiento en la fecha de transición a las NIIF. El arrendatario que aplique este método valorará el pasivo por arrendamiento por el valor actual de los pagos por arrendamiento restantes (véase el párrafo D9E), descontado aplicando el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario (véase el párrafo D9E) en la fecha de transición a las NIIF.
 - (b) Valorará los activos por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF. El arrendatario deberá optar, arrendamiento por arrendamiento, por valorar dicho activo por derecho de uso de alguna de las formas siguientes:
 - (i) por su importe en libros, como si la NIIF 16 se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo del arrendamiento (véase el párrafo D9E), pero descontado aplicando el tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario en la fecha de transición a las NIIF, o
 - (ii) por un importe igual al del pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualesquiera pagos anticipados o devengados en relación con ese arrendamiento y reconocidos en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de transición a las NIIF.
 - (c) Aplicará la NIC 36 a los activos por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF.
- D9C No obstante lo dispuesto en el párrafo D9B, la entidad que adopte por primera vez las NIIF y sea un arrendatario valorará el activo por derecho de uso por su valor razonable en la fecha de transición a las NIIF en el caso de arrendamientos que se ajusten a la definición de inversiones inmobiliarias de la NIC 40 y se valoren con arreglo al modelo del valor razonable de la NIC 40 desde la fecha de transición a las NIIF.
- D9D La entidad que adopte por primera vez las NIIF y sea un arrendatario podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por una o varias de las siguientes alternativas, que aplicará arrendamiento por arrendamiento:
- (a) Aplicar un único tipo de descuento a una cartera de arrendamientos de características razonablemente similares (por ejemplo, arrendamientos con un plazo residual similar, una clase análoga de activo subyacente y un entorno económico semejante).

- (b) Optar por no aplicar lo dispuesto en el párrafo D9B a los arrendamientos cuyo plazo (véase el párrafo D9E) expire dentro de los doce meses siguientes a la fecha de transición a las NIIF. En su lugar, la entidad contabilizará los arrendamientos (y revelará la correspondiente información) como si se tratara de arrendamientos a corto plazo contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16.
- (c) Optar por no aplicar lo dispuesto en el párrafo D9B a los arrendamientos en los que el activo subyacente sea de escaso valor (según se describe en los párrafos B3 a B8 de la NIIF 16). En su lugar, la entidad contabilizará los arrendamientos (y revelará la correspondiente información) de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16.
- (d) Excluir los costes directos iniciales (véase el párrafo D9E) de la valoración del activo por derecho de uso en la fecha de transición a las NIIF.
- (e) Recurrir a información conocida con posterioridad, por ejemplo, al determinar el plazo del arrendamiento, si el contrato incluye opciones para prorrogar o rescindir el arrendamiento.

D9E Los términos «pagos por arrendamiento», «arrendatario», «tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario», «fecha de comienzo del arrendamiento», «costes directos iniciales» y «plazo del arrendamiento» se encuentran definidos en la NIIF 16 y se emplean en esta Norma con el mismo significado.

D10-D11 [Eliminado]

Diferencias de conversión acumuladas

D12 La NIC 21 requiere que las entidades:

- (a) reconozcan algunas diferencias de conversión en otro resultado global y las acumulen en un componente separado de patrimonio neto, y
- (b) reclasifiquen la diferencia de conversión acumulada resultante de la enajenación o disposición por otra vía de un negocio en el extranjero, (incluidas, 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 enajenación o disposición por otra vía.

D13 No obstante, las entidades que adoptan por primera vez las NIIF no están obligadas a cumplir con este requisito 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 disposición por otra vía posterior de un negocio en el extranjero excluirá las diferencias de conversión que se hayan producido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que se hayan producido con posterioridad a la misma.

D13A En lugar de aplicar los párrafos D12 o D13, las dependientes que hagan uso de la exención prevista en el párrafo D16, letra (a), podrán optar por valorar, en sus estados financieros, las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero por el importe en libros que se incluiría en los estados financieros consolidados de la dominante, establecido en la fecha de transición de la dominante a las NIIF, si se prescindiera 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. Las asociadas o los negocios conjuntos que hagan uso de la exención prevista en el párrafo D16, letra (a), dispondrán de una opción similar.

Inversiones en dependientes, negocios conjuntos y asociadas

D14 Cuando una entidad prepare estados financieros separados, la NIC 27 requiere que contabilice sus inversiones en dependientes, negocios conjuntos y asociadas de alguna de las formas siguientes:

- (a) al coste;
- (b) de conformidad con la NIIF 9, o
- (c) según el método de la participación descrito en la NIC 28.

D15 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF valora dicha inversión al coste de conformidad con la NIC 27, valorará dicha inversión en su estado de situación financiera separado de apertura con arreglo a las NIIF por uno de los siguientes importes:

NIIF 1

- (a) el coste determinado de acuerdo con la NIC 27, o
- (b) el coste atribuido. El coste atribuido de esa inversión será:
 - (i) su valor razonable en la fecha de transición a las NIIF de la entidad en sus estados financieros separados, o
 - (ii) su importe en libros en esa fecha según los PCGA anteriores.

Las entidades que adoptan por primera vez las NIIF pueden elegir entre los incisos (i) o (ii) anteriores para valorar sus inversiones en cada dependiente, negocio conjunto o asociada que hayan optado por valorar utilizando el coste atribuido.

D15A Si una entidad que adopte por primera vez las NIIF contabiliza esa inversión según los procedimientos del método de la participación, tal como se describen en la NIC 28:

- (a) aplicará a la adquisición de la inversión la exención referida a las combinaciones de negocios anteriores (apéndice C);
- (a) si pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros separados antes que en sus estados financieros consolidados, y
 - (i) con posterioridad a su dominante, la entidad aplicará el párrafo D16 en sus estados financieros separados.
 - (ii) con posterioridad a su dependiente, la entidad aplicará el párrafo D17 en sus estados financieros separados.

Activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos

D16 Si una dependiente adopta 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) por 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 (no dispondrán de esta opción las dependientes de una entidad de inversión, según se definen en la NIIF 10, que deben valorarse a su valor razonable con cambios en el resultado), o
- (b) por 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.

De esa misma posibilidad de elección disponen las asociadas o los negocios conjuntos que adoptan por primera vez las NIIF en un momento posterior al que lo haya hecho la entidad que tiene influencia significativa o control conjunto sobre ellos.

D17 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 deriven de los efectos de la combinación de negocios por la que tal entidad adquirió a la dependiente. Sin perjuicio de este requisito, una dominante que no sea entidad de inversión no aplicará la excepción a la consolidación que apliquen las dependientes que sean entidades de inversión. De forma análoga, 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 lo que se refiere a 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 partes de patrimonio neto. Una parte estará en las reservas por ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales devengados por el componente de pasivo. La otra parte representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no estará obligada a separar esas dos partes 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 NIIF 9 permite designar un pasivo financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) como pasivo financiero valorado al valor razonable con cambios en el resultado. No obstante este requisito, se permite a una entidad designar cualquier pasivo financiero, en la fecha de transición a las NIIF, como a valor razonable con cambios en el resultado siempre que el pasivo cumpla los criterios del párrafo 4.2.2 de la NIIF 9 en esa fecha.
- D19A Una entidad puede designar un activo financiero como valorado al valor razonable con cambios en el resultado de acuerdo con el párrafo 4.1.5 de la NIIF 9, basándose en los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF.
- D19B Una entidad puede designar una inversión en un instrumento de patrimonio como a valor razonable con cambios en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9, basándose en los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF.
- D19C En el caso de los pasivos financieros que se designen como pasivos financieros valorados al valor razonable con cambios en el resultado, la entidad determinará si el tratamiento previsto en el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9 crearía una asimetría contable en el resultado del ejercicio basándose en los hechos y circunstancias concurrentes en la fecha de transición a las NIIF.

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, las entidades podrán aplicar los requisitos del párrafo B5.1.2A, letra (b), de la NIIF 9 de forma prospectiva a las transacciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF o con posterioridad.

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 amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. Las entidades que adoptan por primera vez las NIIF no estarán obligadas a cumplir estos requisitos 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 incluido dentro del ámbito de aplicación 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 período, y
 - (c) calculará la amortización acumulada sobre ese importe, en 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.
- D21A Las entidades que hagan uso de la exención prevista en el párrafo D8A, letra (b) (para los activos de petróleo y gas en las fases de desarrollo o producción contabilizados en centros de coste que incluyan todas las instalaciones que se encuentren en una amplia área geográfica según los PCGA anteriores) deberán, en lugar de aplicar el párrafo D21 o la CINIIF 1:
- (a) valorar los pasivos por desmantelamiento, restauración o similares en la fecha de transición a las NIIF de conformidad con la NIC 37, y

- (b) reconocer directamente en las reservas por ganancias acumuladas cualquier diferencia entre ese importe y el importe en libros de dichos pasivos en la fecha de la transición a las NIIF determinado según los PCGA anteriores de la entidad.

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

- D22 Las entidades que adoptan por primera vez las NIIF podrán aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 12.

Costes por intereses

- D23 Las entidades que adoptan por primera vez las NIIF pueden optar por aplicar los requisitos de la NIC 23 desde la fecha de transición o desde una fecha anterior, según lo permitido en el párrafo 28 de la NIC 23. Desde la fecha en la que las entidades que apliquen esta exención empiecen a aplicar la NIC 23, dichas entidades:

- (a) no reexpresarán el componente del coste por intereses que se haya capitalizado de acuerdo con los PCGA anteriores y que se haya incluido en el importe en libros de los activos en esa fecha, y
- (b) contabilizarán los costes por intereses en los que haya incurrido en dicha fecha o posteriormente de acuerdo con la NIC 23, incluidos los costes por intereses en los que haya incurrido en dicha fecha o posteriormente sobre activos aptos ya en construcción.

- D24 [Eliminado]

Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

- D25 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF podrán aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 19 *Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio*.

Hiperinflación grave

- D26 Si la entidad tiene una moneda funcional que era, o es, la moneda de una economía hiperinflacionaria, deberá determinar si estaba sujeta a hiperinflación grave antes de la fecha de transición a las NIIF. Esto se aplica a aquellas entidades que adopten las NIIF por primera vez, así como a las entidades que hayan aplicado NIIF anteriormente.

- D27 La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a hiperinflación grave si presenta las dos características siguientes:

- (a) no está disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en dicha moneda;
- (b) la moneda no es convertible en una moneda extranjera relativamente estable; la convertibilidad se evaluará de conformidad con la NIC 21.

- D28 La moneda funcional de una entidad deja de estar sujeta a hiperinflación grave en la fecha de normalización de la moneda funcional, es decir, en la fecha en la que esta deja de presentar una o las dos características mencionadas en el párrafo D27 o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad a una moneda que no esté sujeta a hiperinflación grave.

- D29 Cuando la fecha de transición a las NIIF de una entidad coincide con la fecha de normalización de la moneda funcional o es posterior a esta, la entidad puede optar por valorar todos los activos y los pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional a su valor razonable en la fecha de transición a las NIIF. La entidad puede utilizar dicho valor razonable como el coste atribuido de dichos activos y pasivos en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF.

- D30 Cuando la fecha de normalización de la moneda funcional esté incluida en un ejercicio comparativo de 12 meses, el ejercicio comparativo puede ser inferior a 12 meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (como se exige en el párrafo 10 de la NIC 1) para dicho período más breve.

Acuerdos conjuntos

- D31 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF podrán aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 11 con las excepciones siguientes:
- (a) Al aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 11, deberán aplicar estas disposiciones en la fecha de transición a las NIIF.
 - (b) Al pasar de la consolidación proporcional al método de la participación, comprobarán el deterioro del valor de la inversión de acuerdo con la NIC 36 en la fecha de transición a las NIIF, con independencia de que exista o no algún indicio de deterioro del valor de la inversión. Si se detecta un deterioro del valor, este se reconocerá como un ajuste en las reservas por ganancias acumuladas en la fecha de transición a las NIIF.

Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto

- D32 Las entidades que adopten por primera vez esta Norma podrán aplicar las disposiciones transitorias establecidas en los párrafos A1 a A4 de la CINIIF 20 *Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto*. La referencia en dicho párrafo a la fecha de entrada en vigor deberá interpretarse como el 1 de enero de 2013 o la del comienzo del primer ejercicio sobre el que se informa con arreglo a las NIIF, si esta es posterior.

Designación de contratos de compra o venta de un elemento no financiero

- D33 La NIIF 9 permite que algunos contratos de compra o venta de elementos no financieros se designen al inicio del contrato como valorados al valor razonable con cambios en el resultado (véase el párrafo 2.5 de la NIIF 9). No obstante este requisito, las entidades pueden designar, en la fecha de transición a las NIIF, contratos ya existentes en esa fecha como valorados al valor razonable con cambios en el resultado, aunque solo si cumplen los requisitos del párrafo 2.5 de la NIIF 9 en esa fecha y la entidad designa todos los contratos similares.

Ingresos ordinarios

- D34 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF podrán aplicar las disposiciones transitorias contenidas en el párrafo C5 de la NIIF 15. En dicho párrafo, la referencia a la «fecha de aplicación inicial» se interpretará como el comienzo del primer ejercicio sobre el que se informa con arreglo a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF decide aplicar esas disposiciones transitorias, aplicará también el párrafo C6 de la NIIF 15.
- D35 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF no estarán obligadas a reexpresar los contratos que se hubieran ejecutado antes del primer ejercicio presentado. Un contrato ejecutado es un contrato en relación con el cual la entidad ha transferido la totalidad de los bienes o servicios identificados de conformidad con los PCGA anteriores.

Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas

- D36 Las entidades que adopten por primera vez las NIIF no estarán obligadas a aplicar la CINIIF 22 *Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas* a los activos, gastos e ingresos que queden dentro del ámbito de aplicación de esa Interpretación y se hayan reconocido inicialmente antes de la fecha de transición a las NIIF.

Apéndice E

Exenciones a corto plazo de las NIIF

Este apéndice es parte integrante de la NIIF.

Exención del requisito de reexpresión de información comparativa a efectos de la NIIF 9

- E1 Si el primer ejercicio sobre el que se informe con arreglo a las NIIF de una entidad comienza antes del 1 de enero de 2019 y la entidad aplica la versión finalizada de la NIIF 9 (publicada en 2014), la información comparativa en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF no tendrá que cumplir la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar* o la versión finalizada de la NIIF 9 (publicada en 2014) en la medida en que la información a revelar exigida por la NIIF 7 se refiera a elementos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9. En el caso de estas entidades, las referencias a la «fecha de transición a las NIIF» se entenderán hechas, solamente en lo que respecta a la NIIF 7 y la NIIF 9 (2014), al comienzo del primer ejercicio sobre el que se informe con arreglo a las NIIF.
- E2 La entidad que opte por presentar información comparativa que no cumpla la NIIF 7 y la versión finalizada de la NIIF 9 (publicada en 2014) en su primer año de transición:
- (a) aplicará los requisitos de sus PCGA anteriores, en lugar de los requisitos de la NIIF 9, a la información comparativa sobre los elementos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9;
 - (b) revelará ese hecho junto con el criterio utilizado para preparar dicha información;
 - (c) tratará cualquier ajuste entre el estado de situación financiera en la fecha de información del ejercicio comparativo (es decir, el estado de situación financiera que incluya la información comparativa según los PCGA anteriores) y el estado de situación financiera al comienzo del primer ejercicio sobre el que se informe con arreglo a las NIIF [es decir, el primer ejercicio que incluya información que cumpla la NIIF 7 y la versión finalizada de la NIIF 9 (publicada en 2014)] como resultante de un cambio en la política contable y proporcionará 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), será de aplicación solamente a los importes que se presenten en el estado de situación financiera en la fecha de información del ejercicio comparativo;
 - (d) aplicará lo dispuesto en el párrafo 17, letra (c), de la NIC 1 para proporcionar información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF resulte insuficiente para permitir a los usuarios comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros hechos y condiciones, en la situación y el rendimiento financieros de la entidad.
- E3-E7 [Eliminado]

Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias

- E8 Las entidades cuya fecha de transición a las NIIF al adoptarlas por primera vez sea anterior al 1 de julio de 2017 podrán optar por no reflejar la aplicación de la CINIIF 23 *Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias* en la información comparativa en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Las entidades que opten por esa posibilidad reconocerán el efecto acumulado de la aplicación de la CINIIF 23 como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda), al comienzo del primer ejercicio sobre el que informen con arreglo a las NIIF.

Norma Internacional de Contabilidad n° 21

Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras

Objetivo

- 1 Las entidades pueden llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Pueden realizar transacciones en moneda extranjera o bien tener negocios en el extranjero. Además, las entidades pueden presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación.
- 2 Los principales problemas que se presentan son el tipo o los tipos de cambio a utilizar, así como la manera de informar, en los estados financieros, sobre los efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras.

Ámbito de aplicación

- 3 **Esta Norma se aplicará¹:**
 - (a) **al contabilizar las transacciones y los saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y los saldos con derivados que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9 *Instrumentos financieros*;**
 - (b) **al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación o por el método de la participación, y**
 - (c) **al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad a una moneda de presentación.**
- 4 La NIIF 9 es de aplicación a muchos de los derivados en moneda extranjera, que, por tanto, quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Norma. No obstante, aquellos derivados en moneda extranjera que no entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9 (por ejemplo, ciertos derivados en moneda extranjera incorporados a otros contratos) entrarán dentro del ámbito de aplicación de esta Norma. Además, esta Norma se aplicará cuando la entidad convierta los importes relacionados con derivados de su moneda funcional a su moneda de presentación.
- 5 Esta Norma no se aplicará a la contabilidad de coberturas para partidas en moneda extranjera, incluyendo la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero. En el caso de la contabilidad de coberturas, será de aplicación la NIIF 9.
- 6 Esta Norma se aplica a la presentación de los estados financieros de una entidad en una moneda extranjera y, además, establece los requisitos para que los estados financieros resultantes puedan considerarse conformes con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En el caso de la conversión de información financiera a una moneda extranjera que no cumpla tales requisitos, esta Norma especifica la información a revelar.

¹ Véase igualmente la SIC 7 *Introducción del euro*.

- 7 Esta Norma no se aplicará a la presentación, en el estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni a la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véase la NIC 7 *Estados de flujos de efectivo*).

Definiciones

- 8 Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:

El tipo de cambio de cierre es el tipo de cambio de contado al cierre del ejercicio.

Una moneda es **convertible** en otra cuando la entidad puede obtener la otra moneda en un plazo en el que tiene cabida un retraso administrativo normal y a través de un mercado o mecanismo de cambio en el que las transacciones de cambio creen derechos y obligaciones exigibles.

Una **diferencia de cambio** es la diferencia que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra utilizando tipos de cambio diferentes.

El tipo de cambio es la relación de cambio entre dos monedas.

El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. (Véase la NIIF 13 *Valoración del valor razonable*).

Una **moneda extranjera** (o divisa) es cualquier moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.

Un **negocio en el extranjero** es toda entidad que sea una dependiente, una asociada, un acuerdo conjunto o una sucursal de una entidad que informa y cuyas actividades estén basadas en un país o se lleven a cabo en una moneda distintos de los de la entidad que informa.

La **moneda funcional** es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

Un **grupo** es el conjunto formado por la dominante y todas sus dependientes.

Las **partidas monetarias** son las unidades monetarias mantenidas y los activos y pasivos a recibir o pagar en una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

Una **inversión neta en un negocio en el extranjero** es el importe que corresponde a la participación de la entidad en los activos netos del citado negocio.

La **moneda de presentación** es la moneda en la que se presentan los estados financieros.

El tipo de cambio de contado es el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

Explicaciones adicionales de las definiciones

Convertible (párrafos A2 a A10)

- 8A La entidad evaluará si una moneda es convertible en otra:

- (a) en la fecha de valoración, y
 - (b) para una finalidad determinada.
- 8A Si la entidad no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda en la fecha de valoración y para la finalidad determinada, la moneda no es convertible en la otra moneda.

Moneda funcional

- 9 El entorno económico principal en el que opera una entidad es normalmente aquel en el que la entidad genera y gasta principalmente su efectivo. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:
- (a) la moneda:
 - (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (a menudo será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios), y
 - (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios;
 - (b) la moneda que influya fundamentalmente en los costes de mano de obra, materiales y otro tipo para suministrar los bienes o los servicios (a menudo será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costes).
- 10 Los siguientes factores también podrán proporcionar una evidencia acerca de la moneda funcional de la entidad:
- (a) la moneda en la cual se generen los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponda a los instrumentos de deuda y de patrimonio emitidos);
 - (b) la moneda en que se mantengan los importes cobrados por las actividades de explotación.
- 11 Al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la de la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como dependiente, sucursal, asociada o acuerdo conjunto), se considerarán los factores adicionales que siguen:
- (a) si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía; un ejemplo de la primera situación descrita se dará cuando el negocio en el extranjero solo venda bienes importados de la entidad que informa y remita a esta los importes obtenidos; un ejemplo de la segunda situación descrita se dará cuando el negocio acumule efectivo y otras partidas monetarias, realice gastos, genere ingresos y negocie préstamos utilizando, fundamentalmente, su moneda local;
 - (b) si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción elevada o mínima de las actividades del negocio en el extranjero;
 - (c) si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa y están inmediatamente disponibles para ser remitidos a la misma;
 - (d) si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas existentes y aquellas esperadas en el curso normal de la actividad sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

- 12 Cuando los indicadores descritos en el párrafo anterior sean contradictorios y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la dirección realizará un juicio profesional para determinar la moneda funcional que más fielmente represente los efectos económicos de las transacciones, los hechos y las condiciones subyacentes. En ese proceso, la dirección dará prioridad a los indicadores fundamentales del párrafo 9 antes de tomar en consideración los indicadores de los párrafos 10 y 11, cuyo objetivo es proporcionar una evidencia adicional que ayude a determinar la moneda funcional de la entidad.
- 13 La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, los hechos y las condiciones subyacentes que sean pertinentes para la misma. Por lo tanto, una vez determinada la moneda funcional, esta no se cambiará, a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, hechos o condiciones subyacentes.
- 14 Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad se reexpresarán de acuerdo con la NIC 29 *Información financiera en economías hiperinflacionarias*. La entidad no podrá eludir la reexpresión de acuerdo con la NIC 29 adoptando, por ejemplo, como moneda funcional una moneda diferente de la que se hubiera determinado aplicando esta Norma (como podría ser la moneda funcional de su dominante).

Inversión neta en un negocio en el extranjero

- 15 La entidad puede tener una partida monetaria que ha de cobrar del negocio en el extranjero o pagar a este. Si la liquidación de una partida no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, la partida constituirá, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero y se contabilizará de acuerdo con los párrafos 32 y 33. Tales partidas monetarias podrán comprender préstamos o cuentas a cobrar a largo plazo. No comprenderán, en cambio, cuentas comerciales a cobrar ni cuentas comerciales a pagar.
- 15A La entidad que tenga una partida monetaria que haya de cobrar de un negocio en el extranjero o pagar a este, tal como se describe en el párrafo 15, podrá ser cualquier dependiente del grupo. Por ejemplo, una entidad tiene dos dependientes, A y B. La dependiente B es un negocio en el extranjero. La dependiente A concede un préstamo a la dependiente B. El préstamo de la dependiente A que ha de cobrarse de la dependiente B formaría parte de la inversión neta de la entidad en la dependiente B si la liquidación del préstamo no estuviera contemplada, ni fuera probable que se produjera, en un futuro previsible. Este sería igualmente el caso si la dependiente A fuera un negocio en el extranjero.

Partidas monetarias

- 16 La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Se ofrecen seguidamente algunos ejemplos: pensiones y otras retribuciones a los empleados a pagar en efectivo; provisiones que se deban liquidar en efectivo; pasivos por arrendamiento; y dividendos en efectivo que se hayan reconocido como pasivos. Asimismo, serán partidas monetarias los contratos para recibir (o entregar) un número variable de instrumentos de patrimonio propios de la entidad o una cantidad variable de activos, en los cuales el valor razonable a recibir (o entregar) sea igual a una suma fija o determinable de unidades monetarias. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Se ofrecen seguidamente algunos ejemplos: importes pagados por anticipado por bienes y servicios; fondos de comercio; activos intangibles; existencias; inmovilizado material; activos por derecho de uso; y provisiones que deban liquidarse mediante la entrega de un activo no monetario.

Resumen del método exigido por esta norma

- 17 Al elaborar los estados financieros, cada entidad —ya sea una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero (como una dominante) o un negocio en el extranjero (como una dependiente o sucursal)— determinará su moneda funcional de acuerdo con los párrafos 9 a 14. La entidad convertirá las partidas en moneda extranjera a su moneda funcional e informará de los efectos de esta conversión de acuerdo con los párrafos 20 a 37 y 50.
- 18 Muchas de las entidades que informan están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, un grupo está formado por una dominante y una o más dependientes). Diversos tipos de entidades, ya sean o no miembros de un grupo, pueden tener inversiones en asociadas o acuerdos conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que los resultados y la situación financiera de cada entidad individual incluida en la entidad que informa se conviertan a la moneda en la que esta última presente sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) como moneda de presentación. Los resultados y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa y cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación se convertirán de acuerdo con los párrafos 38 a 50.
- 19 Esta Norma permite asimismo que una entidad aislada que elabore estados financieros o una entidad que elabore estados financieros separados de acuerdo con la NIC 27 *Estados financieros separados* presenten sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación utilizada por la entidad es distinta de su moneda funcional, sus resultados y su situación financiera se convertirán también a la moneda de presentación de acuerdo con los párrafos 38 a 50.

Estimación del tipo de cambio de contado cuando una moneda no es convertible (párrafos A11 a A17)

- 19A Cuando una moneda no sea convertible en otra en la fecha de valoración (según se describe en los párrafos 8, 8A, 8B y A2 a A10), la entidad estimará el tipo de cambio de contado en esa fecha. El objetivo de la entidad al estimar el tipo de cambio de contado es reflejar el tipo de cambio al que, en la fecha de valoración, se realizaría una transacción de cambio ordenada entre participantes en el mercado en las condiciones económicas imperantes.

Presentación de las transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional

Reconocimiento inicial

- 20 Una transacción en moneda extranjera es toda transacción que se denomina o debe liquidarse en una moneda extranjera, entre las que se incluyen aquellas en que la entidad:
- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
 - (b) presta o toma prestados fondos, si los importes a cobrar o pagar se denominan en una moneda extranjera, o
 - (c) adquiere o enajena o dispone por otra vía de activos, o asume o liquida pasivos, denominados en moneda extranjera.

21 Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, en la moneda funcional, a cuyos efectos se aplicará, al importe en moneda extranjera, el tipo de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

22 La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento de acuerdo con las NIIF. Por razones de orden práctico, es habitual utilizar un tipo de cambio aproximado al existente en la fecha de la transacción; por ejemplo, puede utilizarse un tipo medio semanal o mensual para todas las transacciones que tengan lugar, en cada una de las monedas extranjeras, en ese intervalo de tiempo. Sin embargo, cuando los tipos de cambio hayan variado de forma significativa, no será adecuado utilizar el tipo medio del intervalo de tiempo de que se trate.

Información al cierre de los ejercicios posteriores

23 Al cierre de cada ejercicio:

- (a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre;
- (b) las partidas no monetarias que se valoren en términos de coste histórico en una moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio en la fecha de la transacción, y
- (c) las partidas no monetarias que se valoren al valor razonable en una moneda extranjera se convertirán utilizando los tipos de cambio en la fecha de valoración del valor razonable.

24 Para determinar el importe en libros de una partida, habrán de tenerse en cuenta, además, las otras Normas que sean de aplicación. Por ejemplo, de acuerdo con la NIC 16 *Inmovilizado material*, el inmovilizado material puede valorarse en términos de valor razonable o de coste histórico. Con independencia de si el importe en libros se determina con arreglo al coste histórico o al valor razonable, siempre que dicho importe se determine en una moneda extranjera, habrá de convertirse a la moneda funcional de conformidad con lo dispuesto en esta Norma.

25 El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, de acuerdo con la NIC 2 *Existencias*, el importe en libros de las existencias es el menor de entre el coste y el valor realizable neto. De forma similar, y de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*, en el caso de un activo respecto del cual existan indicios de deterioro del valor, su importe en libros será el menor de entre su importe en libros antes de considerar las posibles pérdidas por deterioro del valor y su importe recuperable. Cuando el activo en cuestión sea de tipo no monetario y se haya valorado en una moneda extranjera, el importe en libros se determinará comparando:

- (a) el coste o el importe en libros, según proceda, convertidos al tipo de cambio en la fecha de determinación de ese importe (por ejemplo, al tipo de cambio en la fecha de la transacción para una partida que se valore en términos de coste histórico), y
- (b) el valor realizable neto o el importe recuperable, según proceda, convertidos al tipo de cambio en la fecha de determinación de ese valor (por ejemplo, al tipo de cambio de cierre al cierre del ejercicio).

Como consecuencia de esta comparación, podría reconocerse una pérdida por deterioro del valor en la moneda funcional, pero no en la moneda extranjera, y viceversa.

26 Cuando existan varios tipos de cambio, se utilizará el tipo de cambio al cual los flujos de efectivo futuros representados por la transacción o el saldo hubieran podido ser liquidados de haber ocurrido en la fecha de valoración.

Reconocimiento de las diferencias de cambio

- 27 Como se ha señalado en el párrafo 3, letra (a), y en el párrafo 5, la norma aplicable a la contabilidad de coberturas para partidas en moneda extranjera es la NIIF 9. La aplicación de la contabilidad de coberturas requiere que la entidad contabilice algunas diferencias de cambio de una manera distinta al tratamiento establecido en esta Norma para las diferencias de cambio. Por ejemplo, la NIIF 9 requiere que, en una cobertura de flujos de efectivo, las diferencias de cambio de las partidas monetarias que cumplan las condiciones para considerarse instrumentos de cobertura se reconozcan inicialmente en otro resultado global, en la medida en que la cobertura sea eficaz.
- 28 Las diferencias de cambio que surjan al liquidar partidas monetarias o convertir partidas monetarias a tipos diferentes de los utilizados para la conversión en el reconocimiento inicial durante el ejercicio o en estados financieros anteriores se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.**
- 29 Aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera y se haya producido una variación en el tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquide en el mismo ejercicio en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese ejercicio. No obstante, cuando la transacción se liquide en un ejercicio posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los ejercicios, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en los tipos de cambio durante cada ejercicio.
- 30 Cuando la pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria se reconozca en otro resultado global, todo componente de cambio de esa pérdida o ganancia también se reconocerá en otro resultado global. Por el contrario, cuando una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria se reconozca en el resultado, todo componente de cambio de esa pérdida o ganancia también se reconocerá en el resultado.**
- 31 En otras NIIF se exige el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias en otro resultado global. Por ejemplo, la NIC 16 exige que algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación del inmovilizado material se reconozcan en otro resultado global. Cuando ese activo se valore en una moneda extranjera, el párrafo 23, letra (c), de esta Norma exige que el importe revaluado se convierta utilizando el tipo en la fecha en que se determine el valor, lo que producirá una diferencia de cambio que se reconocerá también en otro resultado global.
- 32 Las diferencias de cambio surgidas en relación con una partida monetaria que forme parte de la inversión neta de la entidad en un negocio extranjero (véase el párrafo 15) se reconocerán en el resultado en los estados financieros separados de la entidad que informa o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros en los que se incluyan el negocio en el extranjero y la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una dependiente), las citadas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado global y se reclasificarán del patrimonio neto al resultado cuando se enajene o se disponga por otra vía de la inversión neta de acuerdo con el párrafo 48.**
- 33 Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta de la entidad que informa en un negocio en el extranjero y esté denominada en la moneda funcional de dicha entidad, surgirá una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, de conformidad con el párrafo 28. Si la partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, surgirá una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa, de conformidad con el párrafo 28. Si la partida estuviese denominada en una moneda que no sea la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, surgirá una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, de conformidad con el párrafo 28. Tales

diferencias de cambio se reconocerán en otro resultado global en los estados financieros que incluyan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros en los que el negocio en el extranjero se encuentre consolidado o contabilizado según el método de la participación).

- 34 Cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente a su moneda funcional, en el momento de elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 20 a 26. Los importes obtenidos en la moneda funcional serán los mismos que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando el tipo de cambio de cierre, y las partidas no monetarias que se valoren en términos de coste histórico se convertirán utilizando el tipo de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento.

Cambio de la moneda funcional

- 35 **Cuando se produzca un cambio de moneda funcional en la entidad, esta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.**
- 36 Como se ha señalado en el párrafo 13, la moneda funcional de la entidad ha de reflejar las transacciones, los hechos y las condiciones subyacentes que sean pertinentes para la misma. De acuerdo con lo anterior, una vez que se haya determinado la moneda funcional, esta solo podrá cambiarse si se modifican tales transacciones, hechos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya principalmente en los precios de venta de los bienes y servicios podría conllevar un cambio en la moneda funcional de la entidad.
- 37 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. Es decir, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando el tipo de cambio en la fecha en que se produzca el cambio. Los importes convertidos resultantes para las partidas no monetarias se considerarán como sus correspondientes costes históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero reconocidas anteriormente en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 32 y el párrafo 39, letra (c), no se reclasificarán del patrimonio neto al resultado hasta la enajenación o disposición por otra vía del negocio en el extranjero.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

- 38 La entidad podrá presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, esta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación. Por ejemplo, cuando un grupo esté formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, los resultados y la situación financiera de cada entidad se habrán de expresar en una moneda común a fin de poder presentar estados financieros consolidados.
- 39 **Los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria se convertirán a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:**
- (a) **los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas) se convertirán al**

tipo de cambio de cierre correspondiente a la fecha de cada uno de esos estados de situación financiera;

- (b) los ingresos y gastos de cada estado en el que se presenten los resultados y otro resultado global (es decir, incluyendo las cifras comparativas) se convertirán a los tipos de cambio vigentes en las fechas de las transacciones, y**
- (c) todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior se reconocerán en otro resultado global.**

40 Por razones prácticas, a menudo se utiliza, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, un tipo aproximado que sea representativo de los tipos de cambio en las fechas de las transacciones, como puede ser el tipo de cambio medio del ejercicio. Sin embargo, cuando los tipos de cambio hayan variado de forma significativa, no será adecuado utilizar el tipo medio del intervalo de tiempo de que se trate.

41 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 39, letra (c), aparecen por:

- (a) la conversión de los gastos e ingresos a los tipos de cambio de las fechas de las transacciones, y la conversión de los activos y pasivos al tipo de cambio de cierre;
- (b) la conversión de los activos netos iniciales a un tipo de cambio de cierre diferente del tipo de cambio de cierre anterior.

Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado porque las variaciones de los tipos de cambio no tienen ningún efecto directo o apenas tienen un efecto limitado en los flujos de efectivo presentes y futuros vinculados a las operaciones. El importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio neto hasta la enajenación o disposición por otra vía del negocio en el extranjero. Cuando las diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero consolidado, pero no enteramente controlado, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión y atribuibles a participaciones no dominantes se imputarán a las participaciones no dominantes, y se reconocerán como parte de estas, en el estado de situación financiera consolidado.

42 **Los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional sea la correspondiente a una economía hiperinflacionaria se convertirán a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:**

- (a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio neto, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán al tipo de cambio de cierre correspondiente a la fecha del estado de situación financiera más reciente, pero**
- (b) al convertir los importes a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, las cifras comparativas serán las presentadas como importes del año corriente en los estados financieros del ejercicio anterior pertinente (es decir, sin ajustar para tener en cuenta las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en los tipos de cambio).**

43 Cuando la moneda funcional de la entidad sea la de una economía hiperinflacionaria, esta reexpresará sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29 antes de aplicar el método de conversión establecido en el párrafo 42, excepto por lo que se refiere a las cifras comparativas convertidas a la moneda de una economía no hiperinflacionaria [véase el párrafo 42, letra (b)]. Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria y la entidad deje de reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29, utilizará como costes históricos, a efectos de la conversión a la moneda de presentación, los importes reexpresados al nivel de precios en la fecha en que haya dejado de reexpresar sus estados financieros.

Conversión de un negocio en el extranjero

- 44 Al convertir a una moneda de presentación los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, como paso previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa, ya sea mediante consolidación o utilizando el método de la participación, se aplicarán los párrafos 45 a 47, además de lo establecido en los párrafos 38 a 43.
- 45 A los efectos de la incorporación de los resultados y de la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, se seguirán los procedimientos normales de consolidación, como la eliminación de los saldos intragrupo y de las transacciones intragrupo de las dependientes (véase la NIIF 10 *Estados financieros consolidados*). No obstante, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no podrá eliminarse con el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo sin mostrar los resultados de las variaciones en los tipos de cambio en los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda a otra y expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones de cambio entre las monedas. En consecuencia, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, esta diferencia de cambio se reconocerá en el resultado o, si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 32, se reconocerá en otro resultado global y se acumulará en un componente separado del patrimonio neto hasta la enajenación o disposición por otra vía del negocio en el extranjero.
- 46 Cuando los estados financieros de un negocio en el extranjero y los de la entidad que informa se refieren a fechas diferentes, el negocio en el extranjero suele elaborar estados adicionales con la misma fecha que los estados financieros de la entidad que informa. En caso de no hacerse así, la NIIF 10 permite utilizar una fecha diferente, siempre que la diferencia no sea mayor de tres meses y se realicen ajustes para reflejar los efectos de las transacciones y otros hechos significativos ocurridos entre las fechas en cuestión. En tal caso, los activos y pasivos del negocio en el extranjero han de convertirse al tipo de cambio al cierre de su ejercicio. De conformidad con la NIIF 10, deben efectuarse ajustes para tener en cuenta las variaciones significativas en los tipos de cambio hasta el final del ejercicio de la entidad que informa. Ha de utilizarse el mismo procedimiento al aplicar el método de la participación a las asociadas y los negocios conjuntos, de conformidad con la NIC 28 (modificada en 2011).
- 47 **El fondo de comercio surgido por la adquisición de un negocio en el extranjero y los ajustes del valor razonable practicados a los importes en libros de los activos y pasivos como consecuencia de la adquisición de dicho negocio en el extranjero se tratarán como activos y pasivos del negocio en el extranjero. Así pues, se expresarán en la moneda funcional del negocio en el extranjero y se convertirán al tipo de cambio de cierre de conformidad con los párrafos 39 y 42.**

Enajenación o disposición por otra vía total o parcial de un negocio en el extranjero

- 48 **Al enajenar o disponer por otra vía de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio en relación con el negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado global y acumuladas en un componente separado del patrimonio neto, se reclasificará del patrimonio neto al resultado (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la pérdida o ganancia por la enajenación o disposición por otra vía [véase la NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2007)].**
- 48A Además de la enajenación o disposición por otra vía de la participación íntegra de una entidad en un negocio en el extranjero, las enajenaciones o disposiciones por otra vía parciales se contabilizarán como enajenaciones o disposiciones por otra vía totales en los siguientes casos:

- (a) cuando la enajenación o disposición por otra vía parcial conlleve la pérdida de control de una dependiente que incluya un negocio en el extranjero, con independencia de si la entidad conserva o no una participación no dominante en su antigua dependiente tras la enajenación o disposición por otra vía parcial, y
 - (b) cuando la participación conservada tras la enajenación o disposición por otra vía parcial de una participación en un acuerdo conjunto o la enajenación o disposición por otra vía parcial de una participación en una asociada que incluya un negocio en el extranjero sea un activo financiero que incluya un negocio en el extranjero.
- 48B Al enajenar o disponer por otra vía de una dependiente que incluya un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio en relación con ese negocio en el extranjero que se hayan atribuido a las participaciones no dominantes se dará de baja en cuentas, pero no se reclasificará en el resultado.
- 48C En la enajenación o disposición por otra vía parcial de una dependiente que incluya un negocio en el extranjero, la entidad reasignará la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado global a las participaciones no dominantes en ese negocio en el extranjero. En el resto de casos de enajenación o disposición por otra vía parcial de un negocio en el extranjero, la entidad únicamente reclasificará en el resultado la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado global.**
- 48D Por enajenación o disposición por otra vía parcial de la participación de una entidad en un negocio en el extranjero se entiende toda reducción de la participación de una entidad en la propiedad de un negocio en el extranjero, excepto en el caso de las reducciones del párrafo 48A que se contabilizan como enajenaciones o disposiciones por otra vía.
- 49 Una entidad puede enajenar o disponer por otra vía de su participación en un negocio en el extranjero, total o parcialmente, mediante la venta, la liquidación, el reembolso del capital aportado o el abandono total o parcial de la entidad. La rebaja del valor del importe en libros de un negocio en el extranjero, debido a sus propias pérdidas o a un deterioro de valor reconocido por la inversora, no constituye una enajenación o disposición por otra vía parcial. Por consiguiente, en el momento de la rebaja del valor, no se reclasificará en el resultado parte alguna de la pérdida o ganancia por diferencias de cambio reconocida en otro resultado global.

Efectos impositivos de todas las diferencias de cambio

- 50 Las pérdidas y ganancias por transacciones en moneda extranjera y diferencias de cambio como resultado de la conversión de los resultados y la situación financiera de una entidad (incluyendo también un negocio en el extranjero) a una moneda diferente pueden tener efectos impositivos. Para contabilizar estos efectos impositivos se aplicará la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*.

Información a revelar

- 51 **En los párrafos 53 y 55 a 57, las referencias a la «moneda funcional» se entenderán realizadas, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la dominante.**
- 52 **La entidad revelará:**
- (a) **el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado, a excepción de las procedentes de instrumentos financieros valorados al valor razonable con cambios en el resultado de conformidad con la NIIF 9, y**
 - (b) **las diferencias de cambio netas reconocidas en otro resultado global y acumuladas en un componente separado del patrimonio neto, y una**

conciliación entre los importes de estas diferencias de cambio al principio y al cierre del ejercicio.

- 53** Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, se señalará este hecho y, además, se revelarán la moneda funcional y la razón por la que se utiliza una moneda de presentación diferente.
- 54** Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelarán este hecho y la razón del cambio.
- 55** Cuando la entidad presente sus estados financieros en una moneda diferente de su moneda funcional, solo podrá calificar sus estados financieros como conformes con las NIIF si cumplen todos los requisitos de estas, incluido el método de conversión establecido en los párrafos 39 y 42.
- 56** En ocasiones, las entidades presentan sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es su moneda funcional sin respetar los requisitos del párrafo 55. Por ejemplo, puede darse el caso de que una entidad convierta a otra moneda solo determinadas partidas de sus estados financieros. Asimismo, una entidad cuya moneda funcional no sea la de una economía hiperinflacionaria podría convertir los estados financieros a otra moneda utilizando para la conversión de todas las partidas el tipo de cambio de cierre más reciente. Tales conversiones no se ajustan a las NIIF y, por tanto, será obligatorio en esos casos revelar la información establecida en el párrafo 57.
- 57** Cuando la entidad presente sus estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional o de su moneda de presentación, y no cumpla los requisitos del párrafo 55, deberá:
- (a) señalar claramente esta información como complementaria, al objeto de distinguirla de la información que se ajuste a las NIIF;
 - (b) indicar la moneda en que se presenta esta información complementaria, y
 - (c) indicar su moneda funcional y el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.
- 57A** Cuando la entidad estime el tipo de cambio de contado porque una moneda no es convertible en otra (véase el párrafo 19A), revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros comprender de qué modo el hecho de que la moneda no sea convertible en la otra moneda afecta, o se espera que afecte, al rendimiento financiero, a la situación financiera y a los flujos de efectivo de la entidad. Para alcanzar este objetivo, la entidad revelará información sobre:
- (a) la naturaleza y los efectos financieros de la no convertibilidad de la moneda en la otra moneda;
 - (b) el tipo o tipos de cambio de contado utilizados;
 - (c) el proceso de estimación, y
 - (d) los riesgos a los que está expuesta la entidad debido a que la moneda no es convertible en la otra moneda.
- 57B** Los párrafos A18 a A20 especifican la forma en que la entidad aplicará el párrafo 57A.

Entrada en vigor y transición

- 58** Las entidades aplicarán esta Norma a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará ese hecho.

- 58A El documento *Inversión neta en un negocio en el extranjero* (Modificación de la NIC 21), publicado en diciembre de 2005, añadió el párrafo 15A y modificó el párrafo 33. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada.
- 59 Las entidades aplicarán de forma prospectiva el párrafo 47 a todas las adquisiciones ocurridas después del comienzo del ejercicio en el que esta Norma se aplique por primera vez. Se permite la aplicación retroactiva del párrafo 47 a las adquisiciones anteriores a esa fecha. En el caso de las adquisiciones de negocios en el extranjero que se traten de forma prospectiva, pero que hayan ocurrido antes de la fecha en que se aplique esta Norma por primera vez, las entidades no reexpresarán los ejercicios anteriores y, en consecuencia, podrán, según proceda, tratar los ajustes del fondo de comercio y del valor razonable derivados de la adquisición como activos y pasivos de la entidad, y no del negocio en el extranjero. Por lo tanto, tales ajustes del fondo de comercio y del valor razonable, bien estarán ya expresados en la moneda funcional de la entidad, bien serán partidas no monetarias en moneda extranjera, que se presentarán utilizando el tipo de cambio en vigor en la fecha de adquisición.
- 60 Todos los demás cambios derivados de la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requisitos de la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.
- 60A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 27, 30 a 33, 37, 39, 41, 45, 48 y 52. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 60B La NIC 27 (modificada en 2008) añadió los párrafos 48A a 48D y modificó el párrafo 49. Las entidades aplicarán las modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplica la NIC 27 (modificada en 2008) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 60C [Eliminado]
- 60D El documento *Mejoras de las NIIF* publicado en mayo de 2010 modificó el párrafo 60B. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada.
- 60E [Eliminado]
- 60F La NIIF 10 y la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, publicadas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 3, letra (b), y los párrafos 8, 11, 18, 19, 33, 44 a 46 y 48A. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 10 y la NIIF 11.
- 60G La NIIF 13, publicada en mayo de 2011, modificó la definición de «valor razonable» del párrafo 8, así como el párrafo 23. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 13.
- 60H El documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, modificó el párrafo 39. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIC 1 modificada en junio de 2011.
- 60I [Eliminado]
- 60J La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó los párrafos 3, 4, 5, 27 y 52, y eliminó los párrafos 60C, 60E y 60I. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 60K La NIIF 16 *Arrendamientos*, publicada en enero de 2016, modificó el párrafo 16. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 16.

- 60L El documento *Falta de convertibilidad*, publicado en agosto de 2023, modificó los párrafos 8 y 26 y añadió los párrafos 8A, 8B, 19A, 57A y 57B y el apéndice A. Las entidades aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. La fecha de aplicación inicial será el comienzo del ejercicio anual en el que la entidad aplique por primera vez esas modificaciones.
- 60M Al aplicar lo establecido en el documento *Falta de convertibilidad*, la entidad no reexpresará la información comparativa. En lugar de ello:
- (a) cuando la entidad presente transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional y, en la fecha de aplicación inicial, concluya que su moneda funcional no es convertible en la moneda extranjera o, en su caso, que la moneda extranjera no es convertible en su moneda funcional, deberá en esa fecha de aplicación inicial:
 - (i) convertir las partidas monetarias en moneda extranjera afectadas, y las partidas no monetarias valoradas al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando el tipo de cambio de contado estimado en esa fecha, y
 - (ii) reconocer cualquier efecto de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas;
 - (b) cuando la entidad utilice una moneda de presentación distinta de su moneda funcional, o convierta los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, y, en la fecha de aplicación inicial, concluya que su moneda funcional (o la moneda funcional del negocio en el extranjero) no es convertible en su moneda de presentación o, en su caso, que su moneda de presentación no es convertible en su moneda funcional (o la moneda funcional del negocio en el extranjero), deberá en esa fecha de aplicación inicial:
 - (i) convertir los activos y pasivos afectados utilizando el tipo de cambio de contado estimado en esa fecha;
 - (ii) convertir las partidas del patrimonio neto afectadas utilizando el tipo de cambio de contado estimado en esa fecha si la moneda funcional de la entidad es hiperinflacionaria, y
 - (iii) reconocer cualquier efecto de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste del importe de las diferencias de conversión acumulado en un componente separado del patrimonio neto.

Derogación de otros pronunciamientos

- 61 Esta Norma reemplaza a la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera* (revisada en 1993).
- 62 Esta Norma reemplaza a las siguientes Interpretaciones:
- (a) SIC 11 *Variaciones de cambio en moneda extranjera — Capitalización de pérdidas debidas a devaluaciones muy importantes*;
 - (b) SIC 19 *Moneda de los estados financieros — Valoración y presentación de los estados financieros según las NIC 21 y 29*, y
 - (c) SIC 30 *Moneda de los estados financieros — Conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación*.

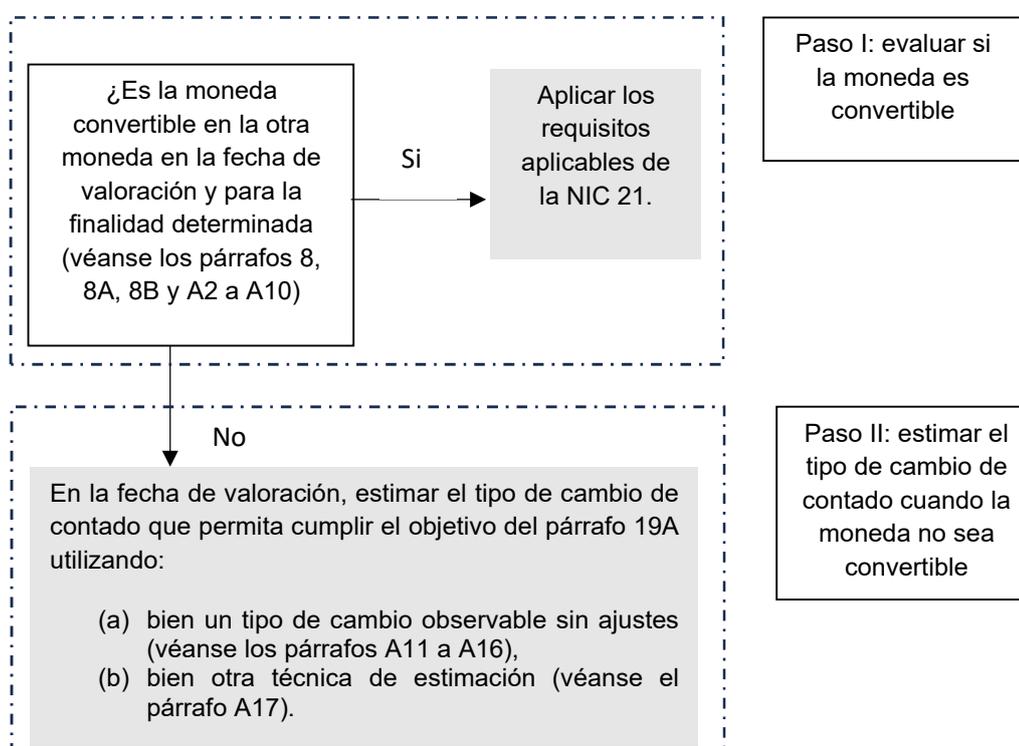
Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Convertibilidad

- A1 El objetivo del siguiente diagrama es ayudar a las entidades a evaluar si una moneda es convertible y a estimar el tipo de cambio de contado cuando no lo sea.



Paso I: evaluar si la moneda es convertible (párrafos 8, 8A y 8B)

- A2 Los párrafos A3 a A10 proporcionan directrices de aplicación para ayudar a la entidad a evaluar si una moneda es convertible en otra. La entidad podría determinar que una moneda no es convertible en otra, aunque esa otra moneda pueda ser convertible en sentido inverso. Por ejemplo, la entidad podría determinar que la moneda PC no es convertible en la moneda LC, aunque la moneda LC sí sea convertible en la moneda PC.

Plazo

- A3 El párrafo 8 define el tipo de cambio de contado como el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata. Sin embargo, puede ocurrir que una transacción de

cambio no se lleve a cabo de forma instantánea debido a requisitos legales o reglamentarios o por razones prácticas, como, por ejemplo, días festivos. Un retraso administrativo normal en la obtención de la otra moneda no impide que una moneda sea convertible en esa otra moneda. Qué constituye un retraso administrativo normal depende de los hechos y circunstancias.

Capacidad de obtener la otra moneda

- A4 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, la entidad tomará en consideración su capacidad de obtener la otra moneda, y no su intención o decisión de hacerlo. Sin perjuicio de los demás requisitos de los párrafos A2 a A10, una moneda es convertible en otra si la entidad puede obtener la otra moneda, ya sea directa o indirectamente, aun cuando se proponga o decida no hacerlo. Por ejemplo, sin perjuicio de los demás requisitos de los párrafos A2 a A10, con independencia de que la entidad se proponga o decida obtener la moneda PC, la moneda LC es convertible en la moneda PC si la entidad puede, bien cambiar LC por PC, bien cambiar LC por otra moneda (FC) y seguidamente cambiar FC por PC.

Mercados o mecanismos de cambio

- A5 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, la entidad tomará únicamente en consideración los mercados o mecanismos de cambio en los que las transacciones de cambio de la moneda por la otra moneda creen derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad es una cuestión de Derecho. La cuestión de si una transacción de cambio en un mercado o mecanismo de cambio crea o no derechos y obligaciones exigibles depende de los hechos y circunstancias.

Finalidad de la obtención de la otra moneda

- A6 Pueden existir diferentes tipos de cambio para diferentes usos de una moneda. Por ejemplo, es posible que un país cuya balanza de pagos se encuentre bajo presión quiera desincentivar las transferencias de capital (como los pagos de dividendos) a otros países, pero fomentar las importaciones de determinados bienes procedentes de esos países. En tales circunstancias, las autoridades competentes podrían:
- (a) fijar un tipo de cambio preferente para las importaciones de tales bienes y un tipo de cambio «penalizador» para las transferencias de capital a otros países, lo que daría lugar a que se aplicaran tipos de cambio diferentes a diferentes transacciones de cambio; o
 - (b) hacer que la otra moneda solo esté disponible para pagar las importaciones de dichos bienes y no para las transferencias de capital a otros países.
- A7 Así pues, la convertibilidad de una moneda en otra podría depender de la finalidad para la que la entidad obtenga (o pueda hipotéticamente necesitar obtener) la otra moneda. Al evaluar la convertibilidad:
- (a) cuando la entidad presente transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional (véanse los párrafos 20 a 37), supondrá que su finalidad al obtener la otra moneda es realizar o liquidar transacciones, activos o pasivos individuales en moneda extranjera;
 - (b) cuando la entidad utilice una moneda de presentación distinta de su moneda funcional (véanse los párrafos 38 a 43), supondrá que su finalidad al obtener la otra moneda es realizar o liquidar sus activos netos o pasivos netos;
 - (c) cuando la entidad convierta los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación (véanse los párrafos 44 a 47),

supondrá que su finalidad al obtener la otra moneda es realizar o liquidar su inversión neta en el negocio en el extranjero.

- A8 Los activos netos de la entidad o su inversión neta en un negocio en el extranjero se podrían realizar, por ejemplo, mediante:
- (a) la distribución de un rendimiento financiero a los propietarios de la entidad;
 - (b) el cobro de un rendimiento financiero procedente del negocio en el extranjero de la entidad, o
 - (c) la recuperación de la inversión por parte de la entidad o de sus propietarios, por ejemplo mediante la enajenación o disposición por otra vía de la inversión.
- A9 La entidad evaluará si una moneda es convertible en otra por separado en relación con cada una de las finalidades especificadas en el párrafo A7. Por ejemplo, la entidad evaluará la convertibilidad a efectos de presentar transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional [véase el párrafo A7, letra (a)] por separado de la convertibilidad a efectos de convertir los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero [véase el párrafo A7, letra (c)].

Capacidad de obtener solo importes limitados de la otra moneda

- A10 Una moneda no es convertible en otra si, para una de las finalidades especificadas en el párrafo A7, la entidad no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda. La entidad evaluará la significatividad del importe de la otra moneda que pueda obtener para una finalidad determinada comparando dicho importe con el importe total de la otra moneda necesario para esa finalidad. Por ejemplo, una entidad cuya moneda funcional es LC tiene pasivos denominados en la moneda FC. La entidad evalúa si el importe total de FC que puede obtener con el fin de liquidar esos pasivos no constituye sino un importe insignificante en comparación con el importe agregado (la suma) de los saldos de sus pasivos denominados en FC.

Paso II: estimar el tipo de cambio de contado cuando la moneda no sea convertible (párrafo 19A)

- A11 Esta Norma no especifica la forma en que la entidad debe estimar el tipo de cambio de contado para cumplir el objetivo del párrafo 19A. La entidad puede utilizar un tipo de cambio observable sin ajustes (véanse los párrafos A12 a A16) u otra técnica de estimación (véase el párrafo A17).

Utilización de un tipo de cambio observable sin ajustes

- A12 Al estimar el tipo de cambio de contado con arreglo a lo establecido en el párrafo 19A, la entidad puede utilizar un tipo de cambio observable sin ajustes si ese tipo de cambio observable permite cumplir el objetivo del párrafo 19A. A modo de ejemplo de un tipo de cambio observable cabe citar:
- (a) un tipo de cambio de contado para una finalidad distinta de aquella para la que la entidad evalúa la convertibilidad (véanse los párrafos A13 y A14), y
 - (b) el primer tipo de cambio al que la entidad puede obtener la otra moneda para la finalidad determinada una vez restablecida la convertibilidad de la moneda (primer tipo de cambio posterior) (véanse los párrafos A15 y A16).

Utilización de un tipo de cambio observable para otra finalidad

- A13 Una moneda que no es convertible en otra para una finalidad dada podría ser convertible en esa moneda para otra finalidad. Por ejemplo, la entidad podría hallarse en condiciones de obtener una moneda para importar determinados bienes, pero no para pagar dividendos. En tales situaciones, la entidad podría concluir que un tipo de cambio observable para otra finalidad permite cumplir el objetivo del párrafo 19A. Si el tipo de cambio permite cumplir el objetivo del párrafo 19A, la entidad puede utilizarlo como tipo de cambio de contado estimado.
- A14 Al evaluar si el tipo de cambio observable permite cumplir el objetivo del párrafo 19A, la entidad tendrá en cuenta, entre otros factores, los siguientes:
- (a) *si existen varios tipos de cambio observables*: la existencia de más de un tipo de cambio observable podría indicar que los tipos de cambio se han fijado con objeto de alentar a las entidades a obtener la otra moneda para finalidades concretas o disuadirlas de ello; estos tipos de cambio observables podrían incluir un «incentivo» o una «penalización» y, por tanto, no reflejar las condiciones económicas imperantes;
 - (b) *la finalidad para la que la moneda es convertible*: si la entidad puede obtener la otra moneda solo para finalidades limitadas (como la importación de suministros de emergencia), el tipo de cambio observable podría no reflejar las condiciones económicas imperantes;
 - (c) *la naturaleza del tipo de cambio*: es más probable que refleje las condiciones económicas imperantes un tipo de cambio observable de libre fluctuación que un tipo de cambio fijado mediante intervenciones periódicas de las autoridades competentes;
 - (d) *la frecuencia de actualización de los tipos de cambio*: es menos probable que refleje las condiciones económicas imperantes un tipo de cambio observable que no varía a lo largo del tiempo que un tipo de cambio observable que se actualiza diariamente (o incluso con mayor frecuencia).

Utilización del primer tipo de cambio posterior

- A15 Una moneda que no es convertible en otra en la fecha de valoración para una finalidad determinada podría pasar a serlo posteriormente para esa misma finalidad. En tal situación, la entidad podría concluir que el primer tipo de cambio posterior permite cumplir el objetivo del párrafo 19A. Si el tipo de cambio permite cumplir el objetivo del párrafo 19A, la entidad puede utilizarlo como tipo de cambio de contado estimado.
- A16 Al evaluar si el primer tipo de cambio posterior permite cumplir el objetivo del párrafo 19A, la entidad tendrá en cuenta, entre otros factores, los siguientes:
- (a) *el tiempo que transcurre entre la fecha de valoración y la fecha en la que se restablece la convertibilidad*: cuanto más corto sea este período, mayor será la probabilidad de que el primer tipo de cambio posterior refleje las condiciones económicas imperantes;
 - (b) *las tasas de inflación*: cuando una economía experimenta una elevada inflación, y en particular cuando es hiperinflacionaria (con arreglo a lo especificado en la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias), los precios suelen cambiar rápidamente, en ocasiones varias veces al día; en consecuencia, el primer tipo de cambio posterior de la moneda de una economía de ese tipo podría no reflejar las condiciones económicas imperantes.

Utilización de otra técnica de estimación

- A17 Si la entidad emplea otra técnica de estimación, podrá utilizar cualquier tipo de cambio observable, incluidos los correspondientes a transacciones de cambio en mercados o mecanismos de cambio que no creen derechos y obligaciones exigibles, y ajustarlo, según sea necesario, para cumplir el objetivo del párrafo 19A.

Información a revelar cuando una moneda no es convertible

- A18 La entidad considerará el nivel de detalle necesario para cumplir el objetivo de la revelación de información del párrafo 57A. La entidad revelará la información especificada en los párrafos A19 y A20, así como cualquier información adicional necesaria para cumplir el objetivo de la revelación de información del párrafo 57A.

- A19 Al aplicar el párrafo 57A, la entidad revelará la siguiente información:

- (a) la moneda, junto con una descripción de las restricciones que dan lugar a que esta no sea convertible en la otra moneda;
- (b) una descripción de las transacciones afectadas;
- (c) el importe en libros de los activos y pasivos afectados;
- (d) los tipos de cambio de contado utilizados y si dichos tipos son:
 - (i) tipos de cambio observables sin ajustes (véanse los párrafos A12 a A16),
o
 - (ii) tipos de cambio de contado estimados mediante otra técnica de estimación (véase el párrafo A17);
- (e) una descripción de toda técnica de estimación que la entidad haya utilizado, así como información cualitativa y cuantitativa sobre las variables e hipótesis utilizadas en dicha técnica de estimación, e
- (f) información cualitativa sobre cada tipo de riesgo al que esté expuesta la entidad por la falta de convertibilidad de la moneda en la otra moneda, y la naturaleza y el importe en libros de los activos y pasivos expuestos a cada tipo de riesgo.

- A20 Cuando la moneda funcional de un negocio en el extranjero no sea convertible en la moneda de presentación o, en su caso, cuando la moneda de presentación no sea convertible en la moneda funcional de un negocio en el extranjero, la entidad revelará también la siguiente información:

- (a) el nombre del negocio en el extranjero; si el negocio en el extranjero es una dependiente, una operación conjunta, un negocio conjunto, una asociada o una sucursal, y su centro principal de actividad;
- (b) información financiera resumida sobre el negocio en el extranjero, y
- (c) la naturaleza y las condiciones de cualquier acuerdo contractual que pueda obligar a la entidad a prestar apoyo financiero al negocio en el extranjero, incluidos los hechos o circunstancias que puedan exponer a la entidad a una pérdida.



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA, COMERCIO
Y EMPRESA