

NICSP 33—ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO) (NICSP)

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* fue emitida en enero de 2015.

Desde entonces, la NICSP 33 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- Mejoras a las NICSP 2019 (emitida en enero de 2020)
- NICSP 42, Beneficios Sociales (emitida en enero de 2019)
- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- La NICSP 41, *Instrumentos Financieros* (emitida en agosto de 2018)
- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- NICSP 39, *Beneficios a los Empleados* (emitida en julio de 2016)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 33

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
7	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
8	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
36	Modificado	NICSP 39 julio de 2016 NICSP 41 agosto de 2018 NICSP 42 enero de 2019
39	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
62A	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
62B	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
62C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
64	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
72	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
78	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
79	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
85A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
86	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
102	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
104	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
105	Modificado	NICSP 39 julio de 2016
106	Eliminado	NICSP 39 julio de 2016
107	Eliminado	NICSP 39 julio de 2016
Encabezamiento encima de 113	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
113	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020 NICSP 41 agosto de 2018
113A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
114	Eliminado	Mejoras a las NICSP enero de 2020
114A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
115	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
116	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
117	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
118	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
119	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
119A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
119B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
119C.	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
119D.	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
120	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
122	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
122A	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
122B	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
122C	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
Encabezamiento encima de 122D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
122D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
123	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
124	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
129	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
130	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
132	Modificado	NICSP 40 enero de 2017
Encabezamiento encima de 134A	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
134A	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
134B	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
142	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
154A	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
154B	Nuevo	NICSP 39 julio de 2016
154C	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
154D	Nuevo	NICSP 41 agosto de 2018
154E	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
154F	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
154G	Nuevo	NICSP 42 enero de 2019
154H	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2020
GI29	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
GI35	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2018
GI39	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2020
Encabezamiento encima de GI67	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI67	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI68	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI69	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI70	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI71	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI74	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018
GI91	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018 Mejoras a las NICSP octubre de 2018 NICSP 42 enero de 2019
Apéndice	Modificado	NICSP 41 agosto de 2018

NICSP 33 —ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO) (NICSP)

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo.....	1
Alcance	2-8
Definiciones	9-14
Fecha de adopción de las NICSP.....	10
Primeros estados financieros conforme a las NICSP.....	11
Base contable anterior.....	12
Estados financieros de transición conforme a las NICSP	13-14
Reconocimiento y medición	15-22
Estado de situación financiera de apertura en el momento de adopción de las NICSP	15
Políticas contables	16-22
Excepciones a la aplicación retroactiva de las NICSP.....	23-26
Presentación razonable y conformidad con las NICSP.....	27-32
Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición.....	33-62
Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.	36-62
Exenciones que no afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de adopción.....	63-134
Uso del costo atribuido para medir activos o pasivos.....	64-70
Uso del costo atribuido para medir los activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.....	71
Uso del costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas (NICSP 34)	72-73
Fecha en la que el costo atribuido puede ser determinado	74-76
NICSP 1, Presentación de Estados Financieros.....	77-84

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO) (NICSP)

NICSP 4, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	85–87
NICSP 5, Costos por Préstamos	88–90
NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	91–94
NICSP 13, Arrendamientos.....	95–96
NICSP 18, Información Financiera por Segmentos.....	97
NICSP 21, Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo.....	98–100
NICSP 39, Beneficios a los Empleados	101–107
NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo	108–110
NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación	111–112
NICSP 41, Instrumentos Financieros:	113–122
NICSP 30, Instrumentos Financieros: Información a Revelar.....	123–124
NICSP 31, Activos Intangibles	125–126
NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios.....	127–128
NICSP 34, Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	129–130
NICSP 35, Estados Financieros Consolidados	131
NICSP 37, Acuerdos Conjuntos.....	132–134
NICSP 42—Beneficios Sociales	134A–134B
Información a Revelar.....	135–152
Explicación de la transición a las NICSP	141
Conciliaciones.....	142–147
Información a revelar cuando se use el costo atribuido para inventarios, inversiones, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, instrumentos financieros o activos de concesión de servicios....	148
Información a revelar cuando se use el costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos o asociadas.....	149–150
Exenciones de los requerimientos de información a revelar en las NICSP durante el periodo de transición	151–152
Disposiciones transitorias	153
Fecha de vigencia.....	154
Apéndice A: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* se establece en los párrafos 1 a 154. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 33 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es proporcionar guías a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para preparar y presentar los estados financieros que surgen de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), para facilitar información de alta calidad:
 - (a) que proporcione información transparente sobre la transición de una entidad que adopta por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo);
 - (b) que proporcione un punto de partida adecuado para la contabilización de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo) independientemente de la base contable que haya usado la entidad que adopta por primera vez las NICSP antes de la fecha de adopción; y
 - (c) donde los beneficios se espera que superen los costos.

Alcance

2. **Una entidad aplicará esta NICSP cuando prepare y presente sus estados financieros anuales en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante la transición a éstas.**
3. Esta NICSP se aplica cuando una entidad adopte por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante el periodo transitorio permitido en esta NICSP. No será de aplicación cuando, por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP:
 - (a) detiene la presentación de los estados financieros según los requerimientos establecidos, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo);
 - (b) presentó estados financieros en el periodo sobre el que se informa anterior según los requerimientos establecidos, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo); o
 - (c) presentó estados financieros en el periodo sobre el que se informa anterior que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), incluso si los auditores modificaron su informe de auditoría sobre tales estados financieros.
4. Esta Norma se aplicará desde la fecha en la que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante el periodo de transición. Esta Norma permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones y disposiciones

transitorias que puedan afectar la presentación razonable. Cuando se apliquen estas disposiciones y exenciones transitorias, se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele información sobre las disposiciones y exenciones transitorias adoptadas, y el progreso hacia la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

5. Al final del periodo transitorio, una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe cumplir con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del resto de NICSP de base de acumulación (o devengo) para afirmar que cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como requiere la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.
6. Esta NICSP no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NICSP. Tales cambios son objeto de:
 - (a) Requerimientos relativos a cambios en políticas contables de la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y
 - (b) requerimientos transitorios específicos contenidos en otras NICSP. Las disposiciones transitorias contenidas en otras NICSP sólo son de aplicación a los cambios en las políticas contables efectuados por una entidad que ya esté aplicando las NICSP con base de acumulación (o devengo); no serán de aplicación en la transición a las NICSP de una entidad que las adopta por primera vez, salvo por lo especificado en esta NICSP.
7. [Eliminados]
8. [Eliminados]

Definiciones

9. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez, y es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual la entidad presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Costo atribuido es un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP son los primeros estados financieros anuales en los que la entidad cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y puede hacer una declaración explícita

y sin reservas de conformidad con las NICSP porque adoptó una o más exenciones transitorias de esta NICSP que no afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Entidad que adopta por primera vez las NICSP es una entidad que adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez y presenta sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Estado de situación financiera de apertura es el estado de situación financiera de una entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de las NICSP.

Periodo de transición es el periodo durante el cual una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica una o más exenciones de esta NICSP antes de cumplir con las NICSP de base de acumulación (o devengo), y antes de poder hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP.

Base contable anterior es la base contable que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilizó inmediatamente antes de adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Estados financieros de transición conforme a las NICSP son los estados financieros preparados de acuerdo con esta NICSP en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con el resto de las NICSP porque adoptó una o más exenciones transitorias de esta NICSP que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad de afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquellas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Fecha de adopción de las NICSP

10. La fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez. Es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable y la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véase los párrafos 36 a 62) al elaborar sus primeros estados financieros de transición

conforme a las NICSP, solo puede hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconocen y miden o la información relevante se presente o revele en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP a menos que cumplan con todos los requerimientos de todas las NICSP aplicables.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP

11. Los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NICSP son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede hacer una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no utiliza las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véanse los párrafos 36 a 62), sus primeros estados financieros que surgen de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) serán también sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Base contable anterior

12. La base contable anterior es la base contable que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utilizó inmediatamente antes de adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo). Esta puede ser la base contable de efectivo, una base contable de acumulación (o devengo), una versión modificada de una u otra, u otra base establecida.

Estados financieros de transición conforme a las NICSP

13. Los estados financieros de transición conforme a las NICSP son los estados financieros anuales en los que una entidad pasa a las NICSP de base de acumulación (o devengo) y adopta ciertas exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable y la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véase los párrafos 36 a 62) no podrá hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa en esta NICSP hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconocen y miden o la información relevante se haya presentado o revelado de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP a menos que cumplan con todos los requerimientos de todas las NICSP aplicables.

14. Los estados financieros de transición conforme a las NICSP de una entidad son aquellos en los que la entidad pasa desde otra base contable:
- (a) con la que preparó sus estados financieros anteriores más recientes de acuerdo con la NICSP, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*;
 - (b) con la que presentó sus estados financieros anteriores más recientes:
 - (i) según requerimientos establecidos que no son congruentes en todos los aspectos con las NICSP;
 - (ii) de conformidad con las NICSP en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no hayan contenido una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP;
 - (iii) que contenían una declaración explícita de conformidad con algunas, pero no todas las NICSP, incluyendo la adopción de las exenciones proporcionadas en esta NICSP que afectan la presentación razonable y la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) (véanse los párrafos 36 a 62);
 - (iv) según requerimientos establecidos que no son congruentes con las NICSP, pero aplicando algunas NICSP individuales para contabilizar partidas para las que no existen requerimientos establecidos; o
 - (v) según requerimientos establecidos, aportando una conciliación de algunos importes con los determinados de conformidad con las NICSP;
 - (c) con la que elaboró estados financieros conforme a las NICSP únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los usuarios externos;
 - (d) con la que elaboró un paquete de información de acuerdo con las NICSP a efectos de la consolidación, sin haber preparado un juego completo de estados financieros según se define en la NICSP 1; o
 - (e) no presentó estados financieros en períodos anteriores.

Reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura en el momento de adopción de las NICSP

15. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP preparará y presentará un estado de situación financiera de apertura en la fecha de adopción de las NICSP. Éste es el punto de partida de su contabilidad según las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Políticas contables

16. **En la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará de forma retroactiva los requerimientos de las NICSP excepto si fuera requerido, o permitido de otra forma, en esta NICSP.**
17. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura y en todos los periodos que se presenten excepto por lo especificado en los párrafos 36 a 134. Las políticas contables cumplirán con cada NICSP vigente en la fecha de adopción de las NICSP, excepto por lo especificado en los párrafos 36 a 134.**
18. Se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que aproveche las exenciones de los párrafos 36 a 134 modifique sus políticas contables después de que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconocen y miden o la información relevante se haya presentado o revelado en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
19. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará las versiones de las NICSP de base de acumulación (o devengo) vigentes en la fecha de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá aplicar una nueva NICSP que todavía no sea obligatoria, siempre que en ésta se permita la aplicación anticipada. Cualquier NICSP nueva que pase a estar vigente durante el periodo de transición se aplicará por una entidad que adopta por primera vez las NICSP desde la fecha en que esté vigente.
20. Excepto por lo señalado en los párrafos 36 a 134, una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberá, en su estado de situación financiera de apertura:
 - (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NICSP;
 - (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si las NICSP no lo permiten;
 - (c) reclasificar partidas reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente de los activos netos/patrimonio según las bases de contabilización anteriores, pero que, conforme a las NICSP son un tipo diferente de activo, pasivo o componente de los activos netos/patrimonio; y
 - (d) aplicar las NICSP al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
21. Las políticas contables que utilice una entidad que adopta por primera vez las NICSP en sus estados financieros pueden diferir de las que usó al final de su periodo comparativo conforme a su base contable anterior. Los ajustes

resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a las NICSP. Por ello, una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá esos ajustes en el saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden (o, si procede, otra categoría de activos netos/patrimonio). Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá estos ajustes en el primer periodo presentado.

22. Las exenciones y disposiciones transitorias contenidas en otras NICSP se aplicarán a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NICSP de base de acumulación (o devengo). Las exenciones y disposiciones transitorias de esta NICSP se aplicarán a una entidad que adopta por primera vez las NICSP que prepare y presente sus estados financieros anuales en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante la transición a éstas.

Excepciones a la aplicación retroactiva de las NICSP

23. **Las estimaciones de una entidad que adopta por primera vez las NICSP realizadas conforme a las NICSP, en la fecha de su adopción, serán congruentes con las estimaciones hechas según la base contable anterior (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que esas estimaciones eran incongruentes con los requerimientos de las NICSP.**
24. Esta NICSP prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Después de la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez puede recibir información sobre estimaciones hechas según la base contable anterior. De acuerdo con el párrafo 23, una entidad que adopta por primera vez las NICSP tratará la obtención de esa información recibida de la misma forma que los hechos que no requieren ajuste después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la NICSP 14 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*.
25. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar hacer estimaciones de acuerdo con las NICSP en la fecha de adopción de éstas o durante el periodo de transición que no se requerían en esa fecha según la base contable anterior. Para lograr la congruencia con la NICSP 14, esas estimaciones de acuerdo con las NICSP reflejarán las condiciones existentes en la fecha de adopción de éstas o en la fecha durante el periodo de transición. En concreto, las estimaciones, determinadas en la fecha de adopción de las NICSP o durante el periodo de transición, de los precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha. Para activos no financieros, tales como propiedades, planta y equipo, las estimaciones sobre la vida útil de los activos, el valor o condición residual

reflejan expectativas de la gerencia y juicios en la fecha de adopción de las NICSP o la fecha durante el periodo de transición.

26. Los párrafos 23 a 25 se aplicarán al estado de situación financiera de apertura. También se aplicarán a un periodo comparativo en el que una entidad opte por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78, en cuyo caso las referencias a la fecha de adopción de las NICSP se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

27. Los primeros estados financieros según las NICSP de una entidad que las adopta por primera vez presentarán fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero, y los flujos de efectivo de la entidad. Esta presentación razonable requiere proporcionar la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en las NICSP. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de los párrafos 36 a 62, estas exenciones afectarán la presentación razonable de los estados financieros y la capacidad de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan y midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
28. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP afirmará la conformidad total con éstas solo cuando haya cumplido con todos los requerimientos de las NICSP aplicables vigentes en esa fecha, según lo dispuesto en el párrafo 11. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza una o más de las exenciones de los párrafos 36 a 62, se verá afectada la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Una entidad cuyos estados financieros cumplen con las NICSP hará una afirmación explícita y sin reservas sobre esta conformidad en las notas. No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP a menos que cumplan con todos los requerimientos de las NICSP y deban calificarse como estados financieros que cumplen las NICSP de base de acumulación (o devengo).
29. De acuerdo con el párrafo 29 de la NICSP 1 la presentación razonable se logra en casi todas las circunstancias cumpliendo con las NICSP aplicables. Para que una entidad que adopta por primera vez las NICSP señale la conformidad total con éstas, necesita cumplir con todos los requerimientos de las NICSP aplicables para asegurar que la información se presenta de forma que satisfaga las características cualitativas, según lo dispuesto en el párrafo 11.

30. Las exenciones de los párrafos 36 a 62 proporcionan exención de los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación o revelación de las NICSP en la fecha de adopción de las NICSP y durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por adoptar estas exenciones, pero considerará que la aplicación de dichas exenciones afectará la presentación razonable de sus estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) de acuerdo con los párrafos 27 y 28 hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan y midan o la información relevante se haya presentado o revelado en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Antes de hacer uso de estas exenciones, una entidad que adopta por primera vez las NICSP considerará todos los hechos y circunstancias relevantes y el efecto potencial sobre sus estados financieros.
31. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si las exenciones transitorias usadas afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad de afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).**
32. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza los tres años del periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento y medición de las multas de tráfico porque la información disponible sobre el valor de las multas emitidas, multas dadas de baja, los compromisos alcanzados con los infractores, etc. es insuficiente. El periodo de exención no se aplica a ninguna otra clase de ingresos sin contraprestación. Los ingresos recibidos de multas no son significativos en relación con los estados financieros en su conjunto. La entidad concluye que, adoptando las exenciones y disposiciones transitorias, la presentación razonable y la conformidad con las NICSP no se verán afectadas. Como resultado, la entidad que adopta por primera vez las NICSP será todavía capaz de lograr la presentación razonable y afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en la fecha de adopción o durante el periodo de transición.

Exenciones que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

33. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede adoptar las exenciones de los párrafos 36 a 62. Estas exenciones afectarán la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y su capacidad de afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición de acuerdo con los párrafos 27 y 28 mientras se apliquen. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.**

34. A pesar de las exenciones proporcionadas por los párrafos 36 a 62, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cumpla en su totalidad con todos los requerimientos aplicables de éstas tan pronto como sea posible.
35. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 a 62, no se requiere que aplique cualquier presentación asociada o requerimientos de información a revelar de las NICSP aplicables hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o las partidas relevantes se reconozcan o midan en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.

Reconocimiento o medición de activos o pasivos

36. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los períodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP:
 - (a) inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);
 - (b) Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);
 - (c) Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (d) Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);
 - (e) Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27, *Agricultura*);
 - (f) Activos intangibles (véase la NICSP 31, *Activos Intangibles*);
 - (g) Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o el modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente*);
 - (h) Instrumentos financieros (véase la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*); y
 - (i) Beneficios Sociales (véase la NICSP 42 *Beneficios Sociales*).

37. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 36(d), reconocerá al mismo tiempo la obligación y cualquier activo del plan relacionado.
38. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya reconocido los activos o pasivos incluidos en el párrafo 36 según la base contable anterior, no se requiere que cambie sus políticas contables con respecto a la medición de estos activos o pasivos para los períodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.
39. Según lo dispuesto en los párrafos 36 y 38, no se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie sus políticas contables con respecto al reconocimiento o medición de activos o pasivos para períodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Las exenciones transitorias de los párrafos 36 y 38 pretenden dar a una entidad que adopte por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables¹ para reconocer o medir sus activos o pasivos durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de dichos activos o pasivos que no cumplen con las disposiciones de otras NICSP.
40. **Según las disposiciones de los párrafos 36 a 38, una entidad que adopta por primera vez las NICSP solo cambiará sus políticas contables durante el periodo de transición para ajustarse mejor a las políticas contables de las NICSP de base de acumulación (o devengo), y puede conservar sus políticas contables existentes hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar sus políticas contables con respecto al reconocimiento o medición de los activos o pasivos clase por clase o categoría por categoría cuando el uso de clases o categorías esté permitido en la NICSP aplicable.**
41. **En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados en los términos de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, u otras cuentas por cobrar liquidadas en efectivo**

¹ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 discute el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

u otro activo financiero en los términos de la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

Reconocimiento o medición de ingresos sin contraprestación

42. **No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de los ingresos sin contraprestación para periodos sobre los que se informa que comienzan en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar su política contable con respecto a los ingresos de transacciones sin contraprestación para cada clase de ingreso.**
43. La disposición transitoria del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos de transacciones sin contraprestación de acuerdo con la NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de los ingresos sin contraprestación que no cumplen con las disposiciones de la NICSP 23. La disposición transitoria del párrafo 42 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la NICSP 23 progresivamente a diferentes clases de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser capaz de reconocer y medir impuestos sobre la propiedad y algunas otras clases de transferencias de acuerdo con la NICSP 23 desde la fecha de adopción de las NICSP, pero puede necesitar hasta tres años para desarrollar por completo un modelo fiable para reconocer y medir ingresos por el impuesto a las ganancias.

Otras exenciones

NICSP 5, Costos por Préstamos

44. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir activos, y opta por contabilizar los costos por préstamos en términos del tratamiento alternativo permitido, no se requiere que capitalice los costos por préstamos en los activos que cumplen los requisitos para los que la fecha de inicio para la capitalización es anterior a la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**
45. El párrafo 36 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconozca o mida los activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32 para un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP.

Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de éstas al mismo tiempo que la capitalización de los costos por préstamos cuando aplique el método alternativo permitido. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento o medición de activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, no se requiere que capitalice los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos con anterioridad al, o durante el, periodo de transición. Solo cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) se permitirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP capitalice los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido.

NICSP 13, Arrendamientos

46. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer activos, no se requiere que aplique los requerimientos relacionados con los arrendamientos financieros hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**
47. Esta NICSP concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP para no reconocer activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de reconocimiento de éstas al mismo tiempo que considera el reconocimiento de los arrendamientos financieros en esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32 no se requiere que reconozca activos o pasivos por arrendamientos financieros hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

48. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, no se requiere que reconozca o mida el pasivo relacionado con la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y la restauración del lugar sobre el que se ubicó hasta que la exención de la NICSP 17 haya expirado o el activo correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero).**

49. Esta NICSP concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP para no reconocer o medir propiedades, planta y equipo. La NICSP 17 requiere que una entidad incluya como parte del costo de un elemento de propiedad, planta y equipo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y restaurar el lugar donde estaba ubicado. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, no se le requiere que aplique los requerimientos relacionados con la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y la restauración del lugar sobre el que está ubicado hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o el activo correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero). El pasivo se medirá a la fecha de adopción de las NICSP o cuando una entidad que las adopta por primera vez haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para el reconocimiento o medición de un activo, la fecha en la que la exención que proporciona la dispensa haya expirado o el activo haya sido reconocido o medido de acuerdo con las NICSP aplicables.

50. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 48, reconocerá o medirá la obligación y cualquier activo relacionado al mismo tiempo.**

NICSP 20, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

51. **No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele sus relaciones y transacciones con partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia para períodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.**

52. **A pesar de la disposición transitoria del párrafo 51, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele información sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia que sean conocidas en la fecha de adopción de las NICSP.**

NICSP 34, Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

53. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida sus participaciones en otras entidades como una entidad controlada, asociada o negocio conjunto para los períodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres**

años siguientes a la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

54. Según lo dispuesto en el párrafo 53, no se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie su política contable con respecto al reconocimiento o medición de sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos para períodos sobre los que se informa que comienzan en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. La exención transitoria del párrafo 53 pretende conceder a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para identificar y clasificar adecuadamente sus participaciones en otras entidades como entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos que no cumplen con las disposiciones de otras NICSP.

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

55. **Según lo dispuesto en el párrafo 53, una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará estados financieros consolidados después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).** Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que presente estados financieros consolidados no se le requiere, sin embargo, eliminar todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica para los períodos sobre los que se informa que comienzan en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.
56. En el momento de la adopción de las NICSP, una entidad puede tener entidades controladas con un número significativo de transacciones entre éstas. Como consecuencia, al principio puede resultar difícil identificar algunas de las transacciones y saldos que sean necesarios eliminar a efectos de preparación de los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por esta razón, el párrafo 55 dispensa de la eliminación total de los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica durante un periodo de tres años.
57. **A pesar de la exención transitoria del párrafo 55, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elimine los saldos, transacciones, ingresos y gastos que se conozcan en la fecha de adopción de las NICSP para cumplir en su totalidad con las disposiciones de la NICSP 35 6 tan pronto como sea posible.**
58. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención transitoria del párrafo 53 o del párrafo 55, no presentará los estados financieros como estados financieros consolidados hasta que:**

- (a) las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado; y
- (b) sus participaciones en otras entidades hayan sido adecuadamente reconocidas o medidas como entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos; o
- (c) se eliminen los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica (lo que tenga lugar primero).

NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

59. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica el método de la participación al adoptar la NICSP 36, no se requiere que el inversor elimine su participación en el resultado (ahorro o desahorro) procedente de las transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y su asociada o negocio conjunto para periodos sobre los que se informa que comienzan en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP.**
60. En el momento de la adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser un inversor en una o más asociadas o negocios conjuntos con un número significativo de transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y la participada. Por consiguiente, puede ser difícil identificar algunas transacciones ascendentes o descendentes en las que la participación del inversor en el resultado (ahorro o desahorro) de la asociada o negocio conjunto necesite ser eliminado al aplicar el método de la participación. Por esta razón, el párrafo 59 proporciona al inversor una dispensa de un periodo de hasta tres años para eliminar totalmente su participación en el resultado (ahorro o desahorro) de la asociada o negocio conjunto procedente de transacciones ascendentes o descendentes.
61. **A pesar de la exención transitoria del párrafo 59, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elimine su participación en el resultado (ahorro o desahorro) de asociadas o negocios conjuntos procedentes de transacciones ascendentes o descendentes que sean conocidas en la fecha de adopción de las NICSP para cumplir en su totalidad con las disposiciones de la NICSP 36 tan pronto como sea posible.**
62. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención transitoria del párrafo 53 o del párrafo 59 no presentará estados financieros en los que las inversiones en asociadas o negocios conjuntos se contabilicen usando el método de la participación hasta que:**
- (a) las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado; y
 - (b) las participaciones en otras entidades hayan sido adecuadamente reconocidas o medidas como asociadas o negocios conjuntos; o

- (c) su participación en el resultado (ahorro o desahorro) procedente de las transacciones ascendentes y descendentes entre el inversor y la participada se eliminan (lo que tenga lugar primero).

NICSP 40, Combinaciones del Sector Público

- 62A. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer y/o medir los activos y/o pasivos, puede ser una parte de una combinación del sector público durante el periodo de dispensa transitorio de tres años. No se requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y/o mida los activos y/o pasivos asociados con la combinación del sector público, hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado y/o cuando los activos y/o pasivos correspondientes se reconozcan y/o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que sea primero).
- 62B. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 62A no reconocerá la plusvalía con respecto a una adquisición. La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá la diferencia entre (a) y (b) siguiente en los activos netos/patrimonio:
- (a) Suma de:
 - (i) cualquier contraprestación transferida;
 - (ii) la participación no controladora en una operación adquirida; y
 - (iii) la participación en el patrimonio mantenida en una operación adquirida.
 - (b) Los importes netos de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.
- 62C. La NICSP 40 se aplica de forma prospectiva. Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ajustará los importes de la plusvalía reconocidos como un resultado de una combinación del sector público que tuvo lugar con anterioridad a la aplicación de la NICSP 40.

Exenciones que no afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de adopción

63. Se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopte, o pueda decidir adoptar, las exenciones de los párrafos 64 a 134. Estas exenciones no afectarán la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y su capacidad de afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición de acuerdo

con los párrafos 27 y 28 mientras se apliquen. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

Uso del costo atribuido para medir activos o pasivos

64. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:
- (a) inventarios (véase la NICSP 12);
 - (b) propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
 - (c) propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
 - (d) activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
 - (i) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
 - (ii) los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo);
 - (e) instrumentos financieros (véase la NICSP 41); o
 - (f) activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).
65. El costo atribuido solo puede determinarse cuando el costo de adquisición del activo o pasivo no está disponible. El costo atribuido supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o el pasivo en una fecha dada. La depreciación o amortización posterior se basa en ese costo atribuido sobre la premisa de que el costo de adquisición es igual al costo atribuido. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir las propiedades, planta y equipo al costo atribuido en la fecha de adopción de las NICSP porque la información del costo del elemento de propiedades, planta y equipo no está disponible en esa fecha, y utiliza el valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. Cualquier depreciación posterior se basa en el valor razonable determinado en esa fecha y comienza desde la fecha en que el costo atribuido ha sido determinado.
66. El uso del costo atribuido no se considera una revaluación o la aplicación del modelo de valor razonable para la medición posterior de acuerdo con otras NICSP.
67. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por usar el importe de revaluación de las propiedades, planta y equipo según su base contable anterior como costo atribuido si la revaluación fue, en la fecha de la revaluación, comparable, en general, con:

- (a) **valor razonable; o**
- (b) **el costo o el costo depreciado, según proceda, de acuerdo con las NICSP, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.**
68. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber establecido un costo atribuido de acuerdo con su base contable anterior para las propiedades, planta y equipo midiéndolo al valor razonable en una fecha determinada debido a un suceso específico:
- (a) Si la fecha de medición es la fecha de adopción de las NICSP o una fecha anterior a ésta, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el costo atribuido para las NICSP a la fecha de esa medición.
- (b) Si la fecha de medición es posterior a la fecha de adopción de las NICSP, pero durante el periodo de transición en el que la entidad que las adopta por primera vez aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, las medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión pueden usarse como el costo atribuido cuando tenga lugar el suceso. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá los ajustes resultantes directamente en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando el activo se reconozca o mida.
69. Para determinar el valor razonable de acuerdo con el párrafo 67, la entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará la definición de valor razonable y guías de otras NICSP aplicables para determinar el valor razonable del activo en cuestión. El valor razonable reflejará las condiciones existentes en la fecha en que se determinó.
70. **Si la evidencia del valor razonable basada en mercados fiables no está disponible para inventarios, o propiedades de inversión que sean de una naturaleza especializada, para determinar un costo atribuido una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede considerar las alternativas de medición siguientes:**
- (a) **para inventarios, el costo de reposición corriente; y**
- (b) **para propiedades de inversión de naturaleza especializada, el costo de reposición depreciado.**

Uso del costo atribuido para medir los activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

71. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir un activo adquirido a través de una transacción sin contraprestación a**

su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo del activo y usar ese valor razonable como su costo atribuido.

Uso del costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas (NICSP 34)

72. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP mide una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o asociada al costo en sus estados financieros separados, puede, en la fecha de adopción de las NICSP, optar por medir esa inversión por uno de los siguientes importes en su estado de situación financiera separado de apertura:**
- (a) **costo; o**
 - (b) **costo atribuido. El costo atribuido de esta inversión será su valor razonable (determinado de acuerdo con la NICSP 41) en la fecha de adopción de las NICSP de una entidad que las adopta por primera en sus estados financieros separados.**
73. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber establecido un costo atribuido de acuerdo con su base contable anterior para una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o asociada midiéndolo a su valor razonable en una fecha determinada debido a un suceso específico. En estas circunstancias, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el párrafo 72(a) y (b).
- Fecha en la que el costo atribuido puede ser determinado**
74. **La fecha en la que se determina el costo atribuido puede variar dependiendo de si la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos o pasivos. Cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención, el costo atribuido puede determinarse en cualquier fecha durante este periodo, o en la fecha en que expire la exención (lo que tenga lugar primero), y se reconocerá de acuerdo con el párrafo 76. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no utiliza la exención, el costo atribuido se determinará al comienzo del primer periodo para el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP presente estados financieros conforme éstas.**
75. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos o pasivos, puede determinar un costo atribuido para ese activo o pasivo en cualquier momento dentro del periodo de dispensa transitorio de tres años.
76. **Cuando un costo atribuido se determina durante el periodo en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención**

que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir un activo o pasivo, reconocerá el ajuste contra el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el año en que el costo atribuido del activo o pasivo se reconozca o mida.

NICSP 1, Presentación de Estados Financieros

Información comparativa

77. Se recomienda a una entidad que adopta por primera vez las NICSP, pero no se le requiere, que presente información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa, la presentará de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 1.
78. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa, los estados financieros de transición conforme a las NICSP, o los primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP incluirán:
- (a) un estado de situación financiera con información comparativa para el periodo precedente, y un estado de situación financiera de apertura al comienzo del periodo sobre el que se informa anterior a la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo);
 - (b) un estado del rendimiento financiero con información comparativa para el periodo precedente;
 - (c) un estado de cambios en los activos netos/patrimonio con información comparativa para el periodo precedente;
 - (d) un estado de flujos de efectivo con información comparativa para el periodo precedente;
 - (e) una comparación del presupuesto y los importes reales para el año corriente como un estado financiero adicional separado o como una columna de presupuesto en los estados financieros si la entidad que adopta por primera vez las NICSP hace público su presupuesto aprobado; y
 - (f) notas relacionadas incluyendo información comparativa, y la revelación de información descriptiva sobre ajustes significativos tal como requiere el párrafo 142.
79. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no presentar información comparativa, sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP que surgen la adopción de las NICSP de

base de acumulación (o devengo), o los estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP incluirán:

- (a) **un estado de situación financiera, y un estado de situación financiera de apertura en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo);**
 - (b) **un estado de rendimiento financiero;**
 - (c) **un estado de cambios en los activos netos/patrimonio;**
 - (d) **un estado de flujos de efectivo;**
 - (e) **una comparación del presupuesto y los importes reales para el año corriente como un estado financiero adicional separado o como una columna de presupuesto en los estados financieros si la entidad que adopta por primera vez las NICSP hace público su presupuesto aprobado; y**
 - (f) **notas relacionadas y la revelación de información descriptiva sobre ajustes significativos tal como requiere el párrafo 142.**
80. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones de los párrafos 36 a 62 que conceden un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir una partida, la información comparativa para el año siguiente a la fecha de adopción de las NICSP se ajustará solo cuando la información esté disponible sobre las partidas después de su reconocimiento o medición durante el periodo de dispensa.**
81. La NICSP 1 requiere que una entidad presente información comparativa, respecto al periodo anterior, para todos los importes incluidos en los estados financieros. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir una partida, presentará información comparativa durante el periodo de transición para una partida reconocida o medida durante ese periodo solo si se dispone de la información sobre la partida para el periodo comparativo. La entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 1 después de que haya ajustado sus primeros estados financieros conforme a éstas.

Información comparativa no conforme con las NICSP

82. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede presentar información comparativa de acuerdo con su base contable anterior. En los estados financieros que contengan información comparativa de acuerdo con la base contable anterior, la entidad que adopta por primera vez las NICSP etiquetará la información preparada usando la información sobre la base contable anterior como que no ha sido preparada de acuerdo con las NICSP y revelará la naturaleza de los ajustes principales que se requerirían para cumplir con las NICSP.

83. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP presenta información comparativa no conforme con las NICSP en sus primeros estados financieros conforme a las NICSP o primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP después de su adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), las exenciones y disposiciones transitorias proporcionadas en esta Norma no se aplicarán a la información comparativa no conforme con las NICSP presentada en los primeros estados financieros conforme a las NICSP o primeros estados financieros de transición conforme a éstas.

Resúmenes históricos no conformes con las NICSP

84. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por presentar resúmenes históricos de datos seleccionados para períodos anteriores al primer periodo para el que presenta estados financieros conforme a las NICSP. Esta NICSP no requiere que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y medición de las NICSP. En los estados financieros que contengan resúmenes históricos de acuerdo con la base contable anterior, la entidad que adopta por primera vez las NICSP etiquetará la información sobre la base contable anterior de forma destacada como que no ha sido preparada de acuerdo con las NICSP y revelará la naturaleza de los ajustes principales que se requerirían para cumplir con éstas. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no necesitará cuantificar dichos ajustes.

NICSP 4, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

85. **En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez no necesita cumplir con los requerimientos de las diferencias de conversión acumuladas que existan en esa fecha. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP 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 adopción de las NICSP; y**
 - (b) **la pérdida o ganancia por la disposición posterior de cualquier negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha en que se adoptan las NICSP, e incluirá las diferencias de conversión posteriores.**
- 85A. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no necesita aplicar el Apéndice A de la NICSP 4 a los activos, gastos e ingresos dentro del alcance del Apéndice A reconocidos inicialmente antes de la fecha de adopción de las NICSP.**
86. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el requerimiento de tratar cualquier plusvalía (véase la NICSP 40) que surja en la adquisición de un negocio en el extranjero y los ajustes del**

valor razonable de los importes en libros de los activos y pasivos que surgen de la adquisición de dicho negocio en el extranjero, como activos y pasivos de éste, de forma prospectiva en la fecha de adopción de las NICSP.

87. Para aplicar la exención transitoria del párrafo 85, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reexpresará períodos anteriores para la adquisición de un negocio en el extranjero adquirido antes de la fecha de adopción de las NICSP y, por consiguiente, tratará, cuando proceda, la plusvalía y los ajustes del valor razonable que surjan de la adquisición como activos y pasivos de la entidad en lugar de como activos y pasivos del negocio en el extranjero. Por lo tanto, en este último caso, la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien son partidas no monetarias en moneda extranjera que se presentan utilizando la tasa de cambio en la fecha de adquisición.

NICSP 5, Costos por Préstamos

88. **Se recomienda, pero no se requiere, que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique los requerimientos de la NICSP 5 de forma retroactiva cuando adopte o cambie su política contable al tratamiento de referencia.**
89. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta o cambia su política contable al tratamiento de referencia, se permite que designe cualquier fecha anterior a la de adopción de las NICSP y utilice la NICSP 5 de forma prospectiva a partir de esa de fecha designada.**
90. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambia su política contable al tratamiento alternativo permitido, los costos por préstamos incurridos antes y después de la fecha de adopción de las NICSP por activos que cumplen los requisitos para los cuales la fecha inicial para la capitalización es anterior a la fecha de adopción de las NICSP, se reconocerán de forma retroactiva de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido.**

NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

Hiperinflación grave

91. **Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiene una moneda funcional que fue, o es, la moneda de una economía hiperinflacionaria, determinará si estuvo sujeta a una hiperinflación grave antes de la fecha de adopción de las NICSP.**
92. La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes:^[P]
- (a) no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y

- (b) no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.
93. La moneda funcional de una entidad que adopta por primera vez las NICSP deja de estar sujeta a hiperinflación grave en la fecha de normalización de la moneda funcional. Esa es la fecha en que la moneda funcional deja de tener una o ambas características del párrafo 92 o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad que adopta por primera vez las NICSP a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.
94. **Cuando la fecha de adopción de las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP sea a partir de la fecha de normalización de la moneda funcional, dicha entidad puede optar por medir todos activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede utilizar dicho valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en el estado de situación financiera de apertura.**

NICSP 13, Arrendamientos

95. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP clasificará, en la fecha de adopción de las NICSP, todos los arrendamientos existentes como arrendamientos operativos o financieros sobre la base de las circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento, en la medida en que estas sean conocidas en la fecha de adopción de las NICSP.
96. Si, sin embargo, el arrendatario y el arrendador han acordado cambiar las disposiciones del arrendamiento entre la fecha de comienzo del arrendamiento y la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) de forma que hubiera dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento en la fecha de adopción, el acuerdo revisado se considerará como un nuevo acuerdo. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP considerará las disposiciones del nuevo acuerdo en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) al clasificar el arrendamiento como operativo o financiero.

NICSP 18, Información Financiera por Segmentos

97. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente información segmentada para períodos sobre los que se informa que comienzan en la una fecha dentro de los tres años siguientes a la fecha de adopción de las NICSP.

NICSP 21, Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo

98. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 21 de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos en los que una

entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36, que concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años en las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 21, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

99. En la fecha en que haya expirado la exención transitoria que proporcionó la dispensa, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si existe algún indicio de que los activos no generadores de efectivo reconocidos o medidos están deteriorados. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en la fecha de adopción de las NICSP o en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo sobre el que se informa en el que expire la exención transitoria o que se reconozcan o midan los activos correspondientes (lo que tenga lugar primero).
100. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 21 de forma prospectiva. Esto significa que en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), o si una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha utilizado la dispensa transitoria relativa al reconocimiento o medición de activos, solo cuando expire la exención transitoria de tres años, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP evalúe si existe una indicación de que los activos no generadores de efectivo incluidos en el estado de situación financiera de apertura están deteriorados.

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

101. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36 deberá reconocer o medir todos los beneficios a los empleados en la fecha de adopción de las NICSP, a excepción de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo.

Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo

102. En la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez se beneficia de la exención transitoria de tres años, la fecha en la que expire la exención, o cuando los pasivos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las

NICSP determinará su pasivo inicial por planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo en esa fecha como:

- (a) el valor presente de la obligación en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez aprovecha el periodo de dispensa transitorio de tres años, la fecha en la que la exención expire, o cuando los pasivos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), usando el método de la unidad de crédito proyectada; y
- (b) menos el valor razonable, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez se aproveche del periodo de dispensa transitorio de tres años, la fecha en la que la exención expire, o cuando los pasivos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), de los activos del plan (si los hubiere) con los que se cancelarán directamente las obligaciones.

(c) [Eliminados]

- 103. **Si el pasivo inicial de acuerdo con el párrafo 102 es mayor o menor que el pasivo que se reconoció o midió al final del periodo comparativo según la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP, ésta reconocerá ese incremento/disminución en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que las partidas se reconozcan o midan.**
- 104. El efecto del cambio en la política contable a la NICSP 39 incluye cualquier nueva medición surgida, si la hubiere, en periodos anteriores. Según su base contable anterior, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podría no haber reconocido o medido algún pasivo, en cuyo caso el incremento en el pasivo representará el importe total del pasivo menos el valor razonable, en la fecha de adopción de NICSP o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa transitorio de tres años, la fecha en la que exención expire o el momento en que los pasivos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero) de cualesquiera activos del plan de acuerdo con el párrafo 102(b). Este incremento del pasivo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el periodo en el que las partidas se reconozcan o midan.
- 105. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberá reconocer todas las nuevas mediciones acumuladas en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo en el que las partidas se reconozcan o midan.**
- 106. [Eliminados]
- 107. [Eliminados]

NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

108. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 26 de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención del párrafo 36, que concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir activos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años en las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32, aplicará la NICSP 26, cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
109. En la fecha en que haya expirado la exención transitoria que proporcionó la dispensa, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si existe alguna indicación de que los activos generadores de efectivo reconocidos o medidos están deteriorados. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en la fecha de adopción de las NICSP o en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado del periodo sobre el que se informa en el que expire la exención transitoria o que se reconozcan o midan los activos correspondientes (lo que tenga lugar primero).
110. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 26 de forma prospectiva. Esto significa que en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), o si la entidad que adopta por primera vez las NICSP ha utilizado la dispensa transitoria para el reconocimiento o medición de activos, solo cuando expire la exención transitoria de tres años, o cuando los activos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP evalúe si existe una indicación de que los activos generadores de efectivo incluidos en el estado de situación financiera de apertura están deteriorados.

NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación

111. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez evaluará las condiciones del instrumento financiero para determinar si contiene un componente de pasivo y un activo neto/patrimonio. Si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez no necesita separar el instrumento financiero compuesto en un componente de pasivo y un componente de activo neto/patrimonio.

112. La NICSP 28 requiere que una entidad divida un instrumento financiero compuesto en sus componentes separados de pasivo y activo neto/patrimonio. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NICSP 28 implica la separación de dos porciones de activos neto/patrimonio. Una porción estará en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado y representa los intereses totales acumulados (o devengados) por el componente de pasivo. La otra porción representa el componente original de activo neto/patrimonio. Sin embargo, esta NICSP permite que una entidad que las adopta por primera vez no separe estas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de adopción de las NICSP.

NICSP 41, Instrumentos Financieros

Designación de instrumentos financieros en la fecha de adopción de las NICSP o durante el periodo de transición

113. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede designar un activo financiero o pasivo financiero como un activo financiero o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) que cumple los criterios de designación de la NICSP 41, de acuerdo con el párrafo 113A. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros designados en cada categoría en la fecha de designación, su clasificación e importe en libros.
- 113A. La NICSP 41 NICSP 29 permite que un activo financiero se designe en el reconocimiento inicial como disponible para la venta o que un instrumento financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) se designe como activo financiero o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). A pesar de este requerimiento, se aplicará una excepción cuando se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP designe, en la fecha de adopción de éstas, cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) siempre que el activo cumpla los criterios del párrafo 44 o pasivo los del párrafo 46 de la NICSP 41 en esa fecha.
114. [Eliminados]
- 114A. Una entidad puede designar una inversión en un instrumento de patrimonio como medida a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de la NICSP 41 sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de adopción de las NICSP.

Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros

115. Excepto por lo permitido por el párrafo 116, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de baja en cuentas de la NICSP 41 de forma prospectiva para transacciones que tengan lugar

a partir de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche las exenciones para no reconocer instrumentos financieros, la fecha en la que hayan expirado las exenciones que proporcionaron la dispensa o en la que se reconozcan los instrumentos financieros (lo que tenga lugar primero). Por ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP diese de baja en cuentas activos financieros que no sean derivados o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con base contable anterior, como resultado de una transacción que tuvo lugar antes de la fecha de adopción de las NICSP, no reconocerá esos activos y pasivos de acuerdo con la NICSP 41 a menos que cumplan los requisitos para su reconocimiento como consecuencia de una transacción o suceso posterior.

116. A pesar de la disposición del párrafo 115, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá utilizar los requerimientos de baja en cuentas de la NICSP 41 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, siempre que la información necesaria para aplicar la NICSP 41 a activos financieros y pasivos financieros dados de baja en cuentas como resultado de transacciones pasadas, se obtuviese en el momento de la contabilización inicial de esas transacciones.

Contabilidad de coberturas

117. **Como requiere la NICSP 41, una entidad que adopta por primera vez las NICSP, en la fecha de adopción de éstas, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha en la que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero):**

- (a) **medirá todos los derivados a valor razonable; y**
- (b) **eliminará todas las pérdidas y ganancias diferidas procedentes de derivados que hubiera registrado según su base contable anterior como si fueran activos o pasivos.**

118. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no debe reflejar en su estado de situación financiera de apertura una relación de cobertura de un tipo que no cumpla las condiciones de la contabilidad de coberturas según la NICSP 41 (por ejemplo, muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es una emitida independiente; o donde la partida cubierta es una posición neta en una cobertura de flujos de efectivo para otro riesgo distinto de riesgo de tasa de cambio). Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP designó una posición neta como una partida cubierta de**

acuerdo con su base contable anterior, puede designar como partida cubierta de acuerdo con las NICSP una partida individual dentro de esa posición neta o una posición neta si eso cumple los requerimientos del párrafo 146 de la NICSP 41 como una partida cubierta de acuerdo con las NICSP, siempre que no lo haga después de la fecha de adopción de éstas o cuando aproveche la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha cuando la exención que proporciona la dispensa haya expirado o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

119. Si, antes de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez aproveche la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha en la que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP había designado una transacción como una cobertura pero ésta no cumple las condiciones para la contabilidad de coberturas de la NICSP 41, ésta aplicará los párrafos 135 y 112 de la NICSP 41 para discontinuar la contabilidad de coberturas. Las transacciones realizadas antes de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez haya aprovechado la exención que le concede un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros, la fecha en la que la exención transitoria expira o el instrumento financiero correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con NICSP 41 (lo que tenga lugar primero), no se designarán de forma retroactiva como coberturas.

Clasificación y medición de instrumentos financieros

- 119A. Una entidad evaluará si un activo financiero cumple las condiciones del párrafo 40 o las condiciones del párrafo 41 de la NICSP 41 sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de adopción de las NICSP.
- 119B. Si es impracticable evaluar un elemento del valor temporal modificado de acuerdo con los párrafo GA68 a GA70 de la NICSP 41 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NICSP, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NICSP sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con la modificación del elemento del valor temporal del dinero modificado de los párrafos GA68 a GA70 de la NICSP 41. (En este caso, la entidad aplicará también el párrafo 49J de la NICSP 30, pero las referencias al “párrafo 161 de la NICSP 41” se interpretarán con el significado de este

- párrafo y las referencias al “reconocimiento inicial del activo financiero” se interpretarán como que quiere decir “en la fecha de adopción de las NICSP”.)
- 119C. Si es impracticable evaluar si el valor razonable de una característica de pago anticipado es insignificante de acuerdo con los párrafo GA74(c) de la NICSP 41 sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NICSP, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adopción de las NICSP sin tener en cuenta la excepción para las características de pago anticipado del párrafo GA74 de la NICSP 41. (En este caso, la entidad aplicará también el párrafo 49K de la NICSP 30, pero las referencias al “párrafo 162 de la NICSP 41” se interpretarán con el significado de este párrafo y las referencias al “reconocimiento inicial del activo financiero” se interpretarán como que quiere decir “en la fecha de adopción de las NICSP”.)
- 119D. Si es impracticable (como se define en la NICSP 3) para una entidad aplicar retroactivamente el método del interés efectivo de la NICSP 41, el valor razonable del activo financiero o el pasivo financiero en la fecha de adopción de las NICSP será el nuevo importe en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo costo amortizado de ese pasivo financiero en la fecha de adopción de las NICSP.

Deterioro del valor de activos financieros

120. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de deterioro del valor de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP, excepto en relación con los activos financieros para los que aproveche las exenciones de los párrafos 36, 38 y 42, que conceden un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir instrumentos financieros. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el periodo de dispensa transitorio de tres años proporcionado, aplicará las disposiciones de deterioro del valor cuando la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 41 (lo que tenga lugar primero).**
121. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP, en la fecha de adopción de éstas, o cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan y la información correspondiente se haya presentado o revelado en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), evaluará en esa fecha si existe cualquier indicación de que el instrumento financiero reconocido o medido en el estado de situación financiera está deteriorado. Cualquier pérdida por deterioro del valor incurrida se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que el instrumento financiero se reconozca o mida.**

122. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de deterioro del valor de forma prospectiva. Esto significa que en la fecha de adopción de la NICSP41, cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los instrumentos financieros correspondientes se reconozcan o midan, se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP evalúe si existe una indicación de que el instrumento financiero tiene deterioro del valor. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en la fecha de adopción de las NICSP o en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura del periodo sobre el que se informa en el que expiren las exenciones que proporcionaron la dispensa, o en cuando se reconozcan o midan los instrumentos financieros correspondientes (lo que tenga lugar primero).
- 122A. En la fecha de adopción de la NICSP 41, cuando las exenciones que proporcionan dispensa hayan expirado o cuando los instrumentos financieros correspondientes se reconocen o miden, una entidad utilizará la información razonable y sustentable que esté disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado para determinar el riesgo crediticio en la fecha en que un instrumento financiero se reconoció inicialmente (o para compromisos de préstamos y contratos de garantía financiera en la fecha en que la entidad pasa a ser una parte del compromiso irrevocable de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 41) y lo comparará con el riesgo crediticio en la fecha de adopción de las NICSP (véanse también los párrafos GA351 de la NICSP 41).
- 122B. Al determinar si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial, una entidad puede aplicar:
- (a) los requerimientos de los párrafos 82 y GA179 a GA182 de la NICSP 41; y
 - (b) la presunción refutable del párrafo83 de la NICSP 41 para pagos contractuales que tengan más de 30 días de mora si una entidad va aplicar los requerimientos de deterioro de valor identificando los incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial para esos instrumentos financieros sobre la base de la información sobre morosidad.
- 122C. Si, en la fecha de adopción de las NICSP, la determinación de si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial de un instrumento financiero requiriera un esfuerzo o costo desproporcionado, una entidad reconocerá una corrección de valor por pérdidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en cada fecha de presentación hasta que el instrumento financiero se dé de baja en cuentas [a menos que el instrumento financiero sea de riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación, en cuyo caso se aplicará el párrafo 122B(a)].

Derivados implícitos

- 122E. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si se requiere que un derivado implícito se separe de su contrato anfitrión y se contabilice como un derivado basándose en las condiciones existentes en la fecha en que la entidad se convirtió, por primera vez, en parte del contrato o en la fecha en que se requiera una nueva evaluación según el párrafo GA109 de la NICSP 41, si ésta fuese posterior.

NICSP 30, Instrumentos Financieros: Información a Revelar

123. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78, no se requiere que presente información sobre la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros para el periodo comparativo de sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o de sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.**
124. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 30 de forma prospectiva desde la fecha de adopción de las NICSP, o cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando el instrumento financiero correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 41 (lo que tenga lugar primero).**

NICSP 31, Activos Intangibles

125. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe reconocer o medir un activo intangible generado internamente si cumple la definición de un activo intangible y los criterios de reconocimiento de la NICSP 31, incluso si la entidad que adopta por primera vez las NICSP ha contabilizado los costos como gasto, según la base contable anterior. Un costo atribuido puede no determinarse para activos intangibles generados internamente.**
126. Como requiere el párrafo 20, se exige que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca todos los activos cuyo reconocimiento es requerido por las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá, por tanto, cualquier activo intangible generado internamente si cumple la definición de un activo intangible y los criterios de reconocimiento de la NICSP 31, independientemente de si dichos costos fueron gasto según su base contable anterior.

NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios

Medición inicial del pasivo relacionado

127. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige medir los activos de concesión de servicios utilizando el costo atribuido, los pasivos relacionados se medirán de la siguiente forma:**

- (a) para el pasivo según el modelo del pasivo financiero, los flujos de efectivo contractuales restantes especificados en el acuerdo vinculante y la tasa descrita en la NICSP 32; o
- (b) para el pasivo según el modelo de concesión de un derecho al operador, el valor razonable del activo menos cualquier pasivo financiero, ajustado para reflejar el periodo restante del acuerdo de concesión de servicios.
128. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá o medirá cualquier diferencia entre el valor del activo de concesión de servicios y el pasivo financiero según el modelo del pasivo financiero del párrafo 127 en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que se reconozcan o midan las partidas.

NICSP 34, Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

129. Si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controladora, excepto en el caso de la entidad controlada de una entidad de inversión, la entidad controlada medirá, en sus estados financieros, sus activos y pasivos por:
- (a) los importes en libros determinados de acuerdo con esta NICSP que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, basados en la fecha de adopción de las NICSP de la entidad controlada, si no se realizaron ajustes para propósitos de consolidación y por los efectos de la combinación del sector público en la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada; o
- (b) los importes en libros requeridos por el resto de esta NICSP, basados en la fecha de adopción a las NICSP de la entidad controlada. Estos importes pueden diferir de los descritos en (a):
- (i) Cuando las exenciones previstas en esta NICSP den lugar a mediciones que dependan de la fecha de adopción de las NICSP.
- (ii) Cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la entidad controlada difieren de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la entidad controlada puede emplear como política contable el modelo del costo de la NICSP 17, mientras que la entidad económica puede utilizar el modelo de revaluación.

Una elección similar puede estar disponible para una asociada o negocio conjunto que adopta por primera vez las NICSP después de que lo haga una entidad que tiene una influencia significativa o control conjunto sobre ella.

130. Sin embargo, si una entidad controladora adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), la controladora medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación del sector público por la cual la entidad controladora adquirió a la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), sujeto a las exenciones que pudieran adoptarse en los términos de esta NICSP. De forma similar, si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, sujeta a las exenciones que puedan adoptarse según esta NICSP, excepto por los ajustes de consolidación.

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

131. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que sea una entidad controlada evaluará si es una entidad de inversión sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), y medirá su inversión en cada entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

NICSP 37, Acuerdos Conjuntos

132. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP hubiera contabilizado su inversión en un negocio conjunto según su base contable anterior utilizando la consolidación proporcional, la inversión en el negocio conjunto se medirá en la fecha de adopción como la suma del importe en libros de los activos y pasivos que la entidad había consolidado anteriormente de forma proporcional, incluyendo cualquier plusvalía comprada que surgiera en las transacciones de adquisición (véase la NICSP 40).
133. El saldo de apertura de la inversión determinado de acuerdo con el párrafo 132 se considerará como el costo atribuido de la inversión en el reconocimiento inicial. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP comprobará si la inversión tiene deterioro del valor en la fecha de adopción, independientemente de si existe alguna indicación de que ésta pueda estar deteriorada. Cualquier pérdida por deterioro del valor se ajustará en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en la fecha de adopción.

134. Si el agregado de todos los activos y pasivos anteriormente consolidados proporcionalmente da lugar a un activo neto negativo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP evaluará si tiene obligaciones legales o implícitas en relación con el activo neto negativo y, si es así, la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá el pasivo que corresponda. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP concluye que no tiene obligaciones legales o implícitas en relación con activos netos negativos, no reconocerá el pasivo que corresponda pero ajustará el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en la fecha de adopción. La entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará este hecho, junto con su participación no reconocida acumulada de pérdidas de sus negocios conjuntos en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

NICSP 42, *Beneficios Sociales*

- 134A. En la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez se beneficia de la exención transitoria de tres años, la fecha en la que expire la exención, o cuando los pasivos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP determinará su pasivo inicial por un plan de beneficios sociales en esa fecha de acuerdo con la NICSP 42.
- 134B. Si el pasivo inicial de acuerdo con el párrafo 134A es mayor o menor que el pasivo que se reconoció o midió al final del periodo comparativo según la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP, ésta reconocerá ese incremento/disminución en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que las partidas se reconozcan o midan.

Información a Revelar

135. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP con estados financieros que cumplen con los requerimientos de esta NICSP, mientras aprovecha las exenciones y disposiciones transitorias que afectan la presentación razonable y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), realizará una declaración explícita y sin reservas de conformidad con esta NICSP en las notas a los estados financieros. Esta declaración se acompañará de una declaración de que los estados financieros no cumplen en su totalidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).
136. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones transitorias de esta NICSP, revelará:
- (a) la medida en que la entidad ha aprovechado las exenciones transitorias que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su

capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo); o

- (b) **la medida en que ha aprovechado las exenciones transitorias que no afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).**
137. **En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya aprovechado las exenciones y disposiciones transitorias de esta NICSP que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en relación con activos, pasivos, ingresos o gastos, revelará:**
- (a) **el progreso realizado hacia el reconocimiento, medición, presentación o revelación de activos, pasivos, ingresos o gastos de acuerdo con los requerimientos de las NICSP aplicables;**
 - (b) **los activos, pasivos, ingresos o gastos que hayan sido reconocidos y medidos según una política contable que no es congruente con los requerimientos de las NICSP aplicables;**
 - (c) **los activos, pasivos, ingresos o gastos que no hayan sido medidos, presentados o revelados en el periodo sobre el que se informa anterior, pero que ahora se reconocen o miden, o presentan o revelan;**
 - (d) **la naturaleza e importe de cualquier ajuste reconocido durante el periodo sobre el que se informa; y**
 - (e) **una indicación de cómo y cuándo tiene intención de cumplir en su totalidad con los requerimientos de las NICSP aplicables.**
138. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención transitoria para no eliminar algunos saldos, transacciones, ingresos y gastos, o cuando aplica la dispensa transitoria de tres años para reconocer o medir sus participaciones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos del párrafo 55, revelará la naturaleza de los saldos, transacciones, ingresos y gastos o transacciones ascendentes o descendentes que hayan sido eliminadas durante el periodo sobre el que se informa.**
139. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede presentar estados financieros consolidados debido a las exenciones y disposiciones transitorias adoptadas de los párrafos 58 a 62, revelará:**
- (a) **la razón por la que los estados financieros, inversiones en asociadas o participaciones en negocios conjuntos no pudieron presentarse como estados financieros consolidados; y**

- (b) una indicación de cuándo la entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá presentar estados financieros consolidados.
140. Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 135 y 139 ayudarán a los usuarios a seguir el progreso de la entidad que adopta por primera vez las NICSP para adecuar sus políticas contables a los requerimientos de las NICSP aplicables durante el periodo de transición.

Explicación de la transición a las NICSP

141. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará:
- (a) la fecha de adopción de las NICSP; y
- (b) información y explicaciones sobre la forma en que la transición desde la base contable anterior a las NICSP afectó su posición financiera, y cuando proceda, su rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados.

Conciliaciones

142. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará en las notas a sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP:
- (a) una conciliación de sus saldos de activos netos/patrimonio presentados de acuerdo con su base contable anterior con el saldo de apertura de los activos netos/patrimonio en la fecha de adopción de las NICSP; y
- (b) una conciliación de su resultado (ahorro o desahorro) acumulado de acuerdo con su base contable anterior con su resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción de las NICSP.

No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que haya aplicado una base contable de efectivo en sus estados financieros anteriores presente estas conciliaciones.

143. La conciliación presentada de acuerdo con el párrafo 142 proporcionará detalle suficiente, tanto cuantitativo como cualitativo, para permitir a los usuarios comprender los ajustes significativos al estado de situación financiera de apertura y, cuando proceda, al estado de rendimiento financiero comparativo reexpresado presentado de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Cando se incluyan explicaciones narrativas en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, se incluirá una referencia cruzada a esos documentos en las notas.
144. Si una entidad tuviese conocimiento de errores cometidos con a la base contable anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 142 distinguirán las correcciones de tales errores de los cambios en las políticas contables.

145. Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o en sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.
146. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche las exenciones de los párrafos 36 a 43, que conceden un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir partidas, presentará, como parte de las notas, una conciliación de partidas que han sido reconocidas o medidas durante el periodo sobre el que se informa cuando estas partidas no estuvieran incluidas en los estados financieros presentados anteriormente. La conciliación se presentará en cada periodo en el que se reconozcan o midan nuevas partidas de acuerdo con esta NICSP.
147. La conciliación presentada de acuerdo con el párrafo 146 proporciona suficiente detalle para permitir a los usuarios comprender qué partidas han sido reconocidas o medidas durante el periodo sobre el que se informa en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta una o más de las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir una partida. La conciliación explicará los ajustes al estado de situación financiera presentado anteriormente y, cuando proceda, al estado de rendimiento financiero presentado con anterioridad en cada periodo en el que las nuevas partidas se reconozcan o midan de acuerdo con esta NICSP.

Información a revelar cuando se use el costo atribuido para inventarios, propiedades de inversión, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, instrumentos financieros o activos de concesión de servicios

148. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable, o la alternativa de los párrafos 64, 67 o 70, como costo atribuido para inventarios, propiedades de inversión, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, instrumentos financieros o activos de concesión de servicios, sus estados financieros revelarán:
- la suma de los valores razonables u otras alternativas de medición que se consideraron al determinar el costo atribuido;
 - el ajuste agregado de los importes en libros reconocidos según la base contable anterior; y
 - si el costo atribuido se determinó en la fecha de adopción de las NICSP o durante el periodo de transición.

Información a revelar cuando se use el costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos o asociadas

149. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable como costo atribuido en su estado de situación financiera de

apertura para una inversión en una entidad controlada, negocio conjunto o asociada en sus estados financieros separados, sus estados financieros separados revelarán:

- (a) **la suma del costo atribuido de esas inversiones para las que el costo atribuido es su valor razonable; y**
 - (b) **el ajuste agregado de los importes en libros presentados según la base contable anterior.**
150. **Se revelarán los requerimientos de información a revelar requeridos por los párrafos 148 y 149 en cada periodo en el que se reconozcan o midan nuevas partidas hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los activos relevantes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**

Exenciones de los requerimientos de información a revelar en las NICSP durante el periodo de transición

151. **En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aproveche la exención que proporciona un periodo de dispensa de tres años para no reconocer o medir partidas, no se requiere que aplique cualquier requerimiento de presentación o información a revelar relacionado con estas partidas como requieren las NICSP 1, NICSP 18 o las NICSP aplicables hasta el momento en que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas relacionadas hayan sido reconocidas o medidas de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).**
152. **A pesar de la disposición transitoria del párrafo 151, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele la información requerida por las NICSP 1, NICSP 18 o las NICSP aplicables tan pronto como sea posible.**

Disposiciones transitorias

153. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha adoptado las disposiciones transitorias existentes en otras NICSP de base de acumulación (o devengo), continuará aplicando esas disposiciones transitorias hasta que expiren o las partidas correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por adoptar las exenciones transitorias en esta NICSP, el periodo de dispensa aplicado al adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo), no puede ser mayor que el periodo de dispensa proporcionado en esta NICSP.**

Fecha de vigencia

154. **Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará esta Norma si sus primeros estados financieros conforme a las NICSP corresponden**

- a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada.
- 154A. Los párrafos 7 y 8 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.
- 154B. La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016, modificó los párrafos 36, 102, 104 y 105 y eliminó los párrafos 106 y 107. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá informar de este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.
- 154C. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 86, 129, 130 y 132 y añadió los párrafos 62A a 62C. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.
- 154D. Se modifican los párrafos 36, 64, 72, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122 y 124 y se añaden los párrafos 114A, 119A, 119B, 119C, 119D, 122A, 122B, 122C y 122D por la NICSP 41 emitida en agosto de 2018. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.
- 154E. *Mejoras a las NICSP, 2018*, emitida en octubre de 2018, modificó los párrafos 78, 79, 123 y 142. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.
- 154F. El párrafo 85A fue modificado mediante *Mejoras a las NICSP 2018* emitida en octubre de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo las modificaciones a la NICSP 4, incluidas en *Mejoras a las NICSP 2018*.

- 154G. La NICSP 42 *Beneficios Sociales* emitida en enero de 2019 modificó el párrafo 36 y añadió los párrafos 134A y 134B. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 42.
- 154H. Se modificó el párrafo 113, se añadió el párrafo 113A y se eliminó el párrafo 114 mediante *Mejoras a las NICSP* emitida en enero de 2019. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2022, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 41.

Apéndice A

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminados]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 33, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

- FC1. Antes del desarrollo de la NICSP 33, no había una Norma que abordase las cuestiones que plantea la adopción por primera vez de las NICSP. Como resultado, el IPSASB aprobó un proyecto en junio de 2011 para desarrollar un conjunto integral de principios para ser usados por las entidades en el momento de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo) (NICSP).
- FC2. Aunque esta NICSP tiene Guía de Implementación, no está dentro del alcance de este proyecto desarrollar guías prácticas más detalladas sobre la adopción por primera vez de las NICSP. El IPSASB es de la opinión de que puesto que es probable que las cuestiones específicas relacionadas con la adopción por primera vez de las NICSP varíen de una jurisdicción a otra, y debido a que el punto de partida para las entidades que las adoptan por primera vez varía dependiendo de su base contable anterior, las jurisdicciones individuales necesitan desempeñar un papel en el desarrollo de unas guías de implementación adicionales para ayudar a las entidades que adoptan por primera vez las NICSP en su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC3. Esta NICSP aborda la transición desde una base de efectivo o una base de acumulación (o devengo) según otro marco de información, o una versión modificada de la base contable de efectivo o de acumulación (o devengo). Por consiguiente, el IPSASB acordó que el proyecto no es un proyecto de convergencia con las NIIF.
- FC4. El IPSASB, sin embargo, consideró las disposiciones transitorias incluidas en la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, así como las disposiciones transitorias incluidas en el juego existente de NICSP, al desarrollar esta NICSP.
- FC5. Al desarrollar esta NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que, puesto que esta NICSP no es un proyecto de convergencia, todas las disposiciones y exenciones transitorias deben incluirse en un pronunciamiento único. En comparación con la NIIF 1, el IPSASB estuvo de acuerdo en que no deben incluirse como apéndices disposiciones y exenciones transitorias, puesto que esto podría confundir a los preparadores de los estados financieros si las disposiciones y exenciones están dispersas por toda la Norma.
- FC6. Las exenciones transitorias proporcionadas en esta NICSP sustituirán muchas de las disposiciones transitorias de las NICSP una vez se apliquen.
- FC7. Cuando el IPSASB emita nuevos pronunciamientos, considerará las disposiciones transitorias específicas a incluir en esta NICSP que dispensarán

a una entidad que adopta por primera vez las NICSP. Las disposiciones transitorias para entidades que ya aplican las NICSP de base de acumulación (o devengo) se incluirán en los nuevos pronunciamientos que se desarrollen.

Alcance

- FC8. Esta NICSP se aplica cuando una entidad adopta por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo) y durante el periodo de tránsito a las NICSP de base de acumulación (o devengo) en la medida en que haya adoptado una o más de las exenciones y disposiciones transitorias de estas NICSP. Esta NICSP dispensa a una entidad que adopta por primera vez las NICSP de presentar sus estados financieros, y concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP exenciones voluntarias durante el periodo de transición.
- FC9. Esta NICSP requiere que una entidad cumpla con cada NICSP vigente en la fecha de adopción, pero concede exenciones limitadas de los requerimientos en ciertas áreas cuando los beneficios para los usuarios de los estados financieros son menores que los costos de cumplir con esos requerimientos. Se prohíbe la aplicación retroactiva de algunas NICSP, concretamente cuando requieren juicio por parte de la gerencia sobre condiciones pasadas.
- FC10. Las exenciones proporcionadas en esta NICSP pueden sustituir algunos de los requerimientos de las NICSP de base de acumulación (o devengo) existentes durante la transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC11. La fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si, en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige aplicar una o más de las exenciones o disposiciones voluntarias que afectan la presentación razonable y la capacidad de la entidad que adopta por primera vez las NICSP para afirmar la conformidad con NICSP, presentará estados financieros de transición conforme a las NICSP durante el periodo de transición. Al final del periodo transitorio, la entidad que adopta por primera vez las NICSP debe cumplir con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del resto de NICSP de base de acumulación (o devengo) para afirmar que cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como requiere la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, aun cuando la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) pudieran haber estado en un momento anterior.
- FC12. Si, sin embargo, en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no aplicar una o más de las exenciones o disposiciones que afectan la presentación razonable y la capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), puede presentar los estados financieros conforme a las NICSP durante el periodo de transición. Los

estados financieros conforme a las NICSP son estados financieros en los que la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede hacer una declaración, explícita y sin reservas, en tales estados financieros, de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no utiliza las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), sus primeros estados financieros que surgen de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) pudieran ser también sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Desarrollo de criterios para elaborar y evaluar exenciones transitorias

- FC13. Al desarrollar las exenciones transitorias de esta NICSP, el IPSASB desarrolló un conjunto de criterios basados en cuáles fueran probablemente a ser las necesidades de información de los usuarios en la adopción y transición de las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como establece el Capítulo 2 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual)*. Estos criterios se usaron para evaluar estas disposiciones transitorias, junto con una evaluación de las características cualitativas y restricciones de la información incluidas en los IFPG descritos en el Capítulo 3 del *Marco Conceptual*. Los resultados de estas evaluaciones se incluyen en los párrafos FC14 a FC19.
- FC14. Al desarrollar los requerimientos del estado de situación financiera de apertura de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y al considerar las exenciones transitorias, el IPSASB remitió al objetivo de los estados financieros, establecidos en el Capítulo 2 del *Marco Conceptual*.
- FC15. El Capítulo 2 del *Marco Conceptual* establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de la entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al proporcionar información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.
- FC16. El Capítulo 3 del *Marco Conceptual* también identifica características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público. Estas características cualitativas son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las restricciones de la información incluida en los IFPG son materialidad (o importancia relativa) y costo-beneficio.

Criterios usados para desarrollar las exenciones transitorias

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

- FC17. La NICSP 1 requiere que una entidad cuyos estados financieros cumplen con las NICSP haga una afirmación explícita y sin reservas sobre esta conformidad en las notas a los estados financieros. No debe describirse que los estados financieros cumplen con las NICSP, a menos que cumplan

con todos los requerimientos de las NICSP. Debido a la complejidad de las cuestiones relacionadas con la adopción por primera vez de las NICSP, el IPSASB acordó que, en ciertos casos, deben proporcionarse dispensas. El IPSASB, sin embargo, estuvo de acuerdo en que algunas dispensas afectarán la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y la capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

- FC18. El IPSASB estuvo de acuerdo en que debe haber una diferenciación entre las exenciones transitorias que no afectan la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y aquéllas que sí lo hacen. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, la estructuración de la Norma de esta forma otorgará a los preparadores una mejor comprensión de los efectos que tendrán las diversas disposiciones y exenciones transitorias en sus estados financieros durante el periodo de transición. Como consecuencia de la diferenciación, el IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe conocer el hecho de que no podrá afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) como requiere la NICSP 1, si adopta ciertas exenciones proporcionadas por esta NICSP.
- FC19. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que afectan la presentación razonable y la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), no podrá hacer una declaración sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando las partidas correspondientes se reconozcan o midan, o la información correspondiente se haya presentado o revelado de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- FC20. Como consecuencia de los comentarios recibidos a la propuesta de NICSP *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)*, el IPSASB estuvo de acuerdo en aclarar que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debería aplicar juicios para evaluar hasta qué punto las exenciones y disposiciones transitorias adoptadas afectan la presentación razonable de los estados financieros y la capacidad de una entidad que adopta por primera vez las NICSP de afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por aplicar una o más de las exenciones y disposiciones transitorias que afectan la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), puede todavía concluir que se logra la presentación razonable porque el reconocimiento o medición de la partida, transacción o suceso que se exime no es significativo en relación con los estados financieros en su conjunto.

La aplicación de juicios para evaluar la significatividad de la exención y disposición transitoria adoptada en relación con los estados financieros en su conjunto necesita evaluarse sobre la base de las circunstancias específicas de la entidad que adopta por primera vez las NICSP.

- FC21. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los estados financieros presentados al final del primer periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha una o más exenciones transitorias que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), deben denominarse estados financieros de transición conforme a las NICSP. Esto es así porque una entidad que adopta por primera vez las NICSP no podrá hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP mientras aplique las exenciones de esta NICSP que afectan la presentación razonable de los estados financieros y la capacidad de una entidad que adopta por primera vez las NICSP de afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC22. Proporcionar información relevante durante la transición a la revelación de información de las NICSP de base de acumulación (o devengo) para informar a los usuarios sobre las exenciones transitorias adoptadas por una entidad que adopta por primera vez las NICSP, y cómo pasa de su base contable anterior a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC23. El IPSASB destacó que, como parte de la transición de una entidad que adopta por primera vez las NICSP a la contabilidad de acumulación (o devengo), debe desarrollarse un plan de implementación para evaluar el progreso de la entidad que adopta por primera vez las NICSP en la presentación de la información según las NICSP de base de acumulación (o devengo). La información a revelar del progreso hacia el reconocimiento, medición, presentación o revelación de activos, pasivos, ingresos o gastos de acuerdo con este plan proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros para comprender cómo y cuándo la entidad que adopta por primera vez las NICSP pretende cumplir en su totalidad con los requerimientos de todas las NICSP aplicables.

Presentación de información en la adopción por primera vez de las NICSP

Presentación de información comparativa después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo)

- FC24. El IPSASB consideró si debe requerirse información comparativa en el momento de adopción de las NICSP, dado que las disposiciones transitorias de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* no exigen información comparativa con respecto a los estados financieros en los que se adopta por primera vez la contabilidad de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP.
- FC25. Al considerar el criterio costo-beneficio, el IPSASB confirmó que el enfoque actual de la NICSP 1 para la presentación de información comparativa debe conservarse para promover la adopción de las NICSP de base de

acumulación (o devengo). Esta NICSP, por ello, solo recomienda la provisión de información comparativa, sin requerir que una entidad que adopta por primera vez las NICSP deba proporcionar información comparativa en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP, o primeros estados financieros conforme a las NICSP.

- FC26. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no presentar información comparativa, el IPSASB estuvo de acuerdo en que, como mínimo, los primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP deberían incluir un estado de situación financiera y un estado de situación financiera de apertura en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC27. Cuando una entidad opta por presentar información comparativa, el IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe presentar un estado de situación financiera con información comparativa para el periodo precedente, y un estado de situación financiera de apertura al comienzo del periodo sobre el que se informa anterior a la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC28. Como la adopción del periodo de dispensa transitorio de tres años también afecta la presentación de información comparativa, el IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha los periodos de dispensa transitorios permitidos, solo debería ajustar la información comparativa para el año posterior a la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) en el que esté disponible la información sobre las partidas que se reconocieron o midieron durante ese periodo. La información comparativa solo se ajustará, por ello, de forma retroactiva en la medida en que la información esté disponible.
- FC29. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los requerimientos de la NICSP 1 relacionados con la revelación de información comparativa después de que haya presentado sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Presentación de una conciliación después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo)

- FC30. Al considerar qué información debería ser útil a los usuarios de los estados financieros en relación con la adopción por primera vez de las NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe presentarse una conciliación en las notas a los estados financieros de transición conforme a las NICSP, o los primeros estados financieros conforme a las NICSP. La presentación de una conciliación proporciona un enlace importante entre la información anterior presentada conforme a la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP y la preparada utilizando las NICSP. El propósito de la conciliación es ilustrar los ajustes que son necesarios para cumplir con los

requerimientos de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y cómo afectó la transición desde la base contable anterior a las NICSP a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados de una entidad que adopta por primera vez las NICSP. Esta información será útil a los usuarios de los estados financieros.

- FC31. El IPSASB consideró dos tipos de conciliaciones que podrían presentarse - la primera, de los saldos de apertura en la fecha de adopción de las NICSP y la segunda, del final de último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad que adopta por primera vez las NICSP de acuerdo con su base contable anterior.
- FC32. El IPSASB concluyó que la última opción será demasiado onerosa y que el costo de presentar la conciliación sobrepasa el beneficio. También se concluyó que los usuarios probablemente no usarán estas conciliaciones y que la información no tendrá valor predictivo.
- FC33. Como consecuencia, se acordó que una entidad que adopta por primera vez las NICSP solo debe presentar una conciliación de los saldos de cierre presentados según su base contable anterior, con sus activos netos/patrimonio de acuerdo con las NICSP para el estado de situación financiera de apertura. La información debe presentarse en las notas a los estados financieros de transición conforme a las NICSP o los primeros estados financieros conforme a las NICSP
- FC34. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicaba anteriormente una base contable de efectivo no habría presentado activos netos/patrimonio. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que si la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el efectivo, no se requiere que presente una conciliación.
- FC35. Para cumplir con las características cualitativas de relevancia, comprensibilidad y comparabilidad durante el periodo de transición en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona dispensa del reconocimiento o medición de activos o pasivos, el IPSASB consideró si debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una conciliación en momentos diferentes durante su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- FC36. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha los periodos de dispensa transitorios permitidos, debe presentar una conciliación de partidas que se han reconocido o medido durante el periodo sobre el que se informa cuando estas partidas no se han reconocido o medido en los estados financieros presentados anteriormente. Esta conciliación debe presentarse además de la conciliación que se presente para explicar las diferencias entre la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y las partidas que se reconocen o miden de acuerdo con las NICSP en el estado de situación financiera de apertura.

Presentación de una comparación del presupuesto y la información real en los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP

- FC37. El IPSASB debatió si debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una comparación del presupuesto y la información real después de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), y si esta información es útil a los usuarios de los estados financieros.
- FC38. El IPSASB consideró que si una entidad que adopta por primera vez las NICSP prepara su presupuesto sobre una base contable de efectivo después de la adopción de las NICSP, podría ser oneroso presentar esta comparación en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. El IPSASB, sin embargo, estuvo de acuerdo en que esta comparación debe incluirse en los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP, puesto que la comparación es una característica única de las NICSP y promueve la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

Presentación de un estado de flujos de efectivo en los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP

- FC39. Durante el periodo de comentarios, quienes respondieron pidieron al IPSASB considerar la provisión de exenciones y disposiciones transitorias para la preparación del estado de flujos de efectivo cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por adoptar el periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de ciertos activos o pasivos. Quienes respondieron destacaron que no parecía apropiado presentar un estado de flujos de efectivo cuando el estado de situación financiera está incompleto.
- FC40. El IPSASB confirmó su decisión anterior de no proporcionar ninguna exención transitoria puesto que, durante el periodo de transición, los usuarios todavía necesitan información sobre: (a) las fuentes de entrada de efectivo, (b) las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el periodo sobre el que se informa; y (c) el saldo de efectivo al final del periodo sobre el que se informa.

Alineamiento de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y la Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales

- FC41. Puesto que el objetivo de esta Norma es proporcionar un punto de partida adecuado para la contabilización de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo), no se proporcionan guías específicas para una entidad que adopta por primera vez las NICSP sobre el alineamiento de la información de las EFG y las NICSP de base de acumulación (o devengo). En su Documento de Consulta, *Alineamiento de las NICSP y las Guías de Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales: Resolución de las Diferencias a través de la Convergencia y Gestión*, el IPSASB discute la mejor forma de abordar las guías sobre opciones de alineamiento de

las EFG dentro del marco del conjunto de pronunciamientos del IPSASB. Mediante la elección de las opciones de políticas alineadas con las Estadísticas Financieras Gubernamentales (EFG), una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede facilitar la producción de información oportuna y de alta calidad para incluir en sus informes de EFG.

Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

Exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento, medición y clasificación de activos no financieros

- FC42. Cuando una entidad adopta por primera vez las NICSP, puede no tener información global sobre la existencia de todos los activos bajo su control, y puede requerir un periodo para obtener y reunir los registros apropiados para contabilizar estos activos. Puesto que esto es relevante para entidades que anteriormente no aplicaban las NICSP de base de acumulación (o devengo), es probable que estas entidades requieran un esfuerzo considerable para reconocer, medir o clasificar sus activos de acuerdo con las NICSP.
- FC43. Al considerar la exención que debe proporcionarse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para el reconocimiento de sus activos, el IPSASB consideró el periodo de dispensa de cinco años existente en la NICSP 17. Para fomentar que las entidades se preparen para la adopción de las NICSP antes de la preparación de sus estados financieros de transición conforme a las NICSP, o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debía permitirse un periodo de gracia que no excediera los tres años. Puesto que las entidades deben prepararse con mucha antelación para su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo) y no confiar únicamente en el periodo de dispensa proporcionado en esta NICSP, el IPSASB es de la opinión de que el periodo transitorio de tres años es más manejable y reduce el periodo sobre el cual las entidades no podrán afirmar la conformidad con las NICSP.
- FC44. El IPSASB estuvo de acuerdo en que establecer en esta NICSP un periodo de dispensa, en lugar de permitir que cada jurisdicción establezca su propio periodo transitorio, reduce incongruencias entre jurisdicciones. La credibilidad y comparabilidad de los estados financieros durante el periodo de transición también se verán mejoradas.
- FC45. El IPSASB confirmó que la dispensa proporcionada en esta NICSP no debe verse como una hoja de ruta completa para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), sino más bien la etapa final de su proceso de adopción. El periodo de exención de tres años proporcionado en esta NICSP tiene como objetivo dispensar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para ayudarle en la conversión final a las NICSP de base de acumulación (o devengo). Antes de la adopción de esta NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP debería preparar adecuadamente su

- transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo). La complejidad y duración de la transición dependerá de su base contable anterior. El periodo de dispensa de tres años no debe verse como la fase de adopción completa.
- FC46. Las guías del Estudio 14, *Transición a la Base Contable de Acumulación (o Devengo): Guía para Gobiernos y Entidades Gubernamentales*, emitido por el IPSASB pueden ayudar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP a planificar su conversión a las NICSP de base de acumulación (o devengo), antes de la adopción de esta NICSP.
- FC47. El IPSASB propuso que debe proporcionarse un periodo de dispensa de tres años para los siguientes activos:
- (a) propiedades de inversión;
 - (b) propiedades, planta y equipo;
 - (c) activos biológicos y producción agrícola;
 - (d) activos intangibles; y
 - (e) activos de concesión de servicios.
- FC48. Tras los comentarios recibidos sobre esta propuesta de NICSP, el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir también un periodo de dispensa para el reconocimiento o medición de los inventarios. El IPSAS estuvo de acuerdo en que, aun cuando los inventarios son un activo corriente que se realiza, consume, vende o usa en el ciclo operativo de una entidad, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar tiempo para identificar y clasificar sus activos adecuadamente entre inventarios, propiedades de inversión o propiedades, planta y equipo, concretamente con respecto a los terrenos. Los inventarios pueden también comprender activos especializados o volúmenes altos de elementos, por ejemplo, suministros médicos para los que puede requerirse tiempo adicional para clasificarlos correctamente.
- FC49. Al considerar si debe permitirse un periodo de dispensa para el reconocimiento de los activos biológicos y la producción agrícola, el IPSASB destacó que estos activos y actividades pueden ser limitados en algunas jurisdicciones, mientras que pueden ser más significativos en otras, por ejemplo, en los países en desarrollo. En conclusión, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento de activos biológicos y producción agrícola para ayudar a las jurisdicciones en las que sea una cuestión significativa.
- FC50. La NICSP 5 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elija el tratamiento de referencia o el tratamiento alternativo permitido para la contabilización de los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige el tratamiento alternativo permitido, puede haber una diferencia temporal entre la capitalización de los costos por préstamos en los activos

que cumplen los requisitos cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer ciertos activos. Para abordar esta diferencia temporal, y dado que puede no ser práctico obtener información sobre los costos por préstamos incurridos antes del reconocimiento del activo cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de exención transitorio de tres años, el IPSASB estuvo de acuerdo en que no debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP capitalice los costos por préstamos en activos que cumplen los requisitos para los que la fecha de comienzo de la capitalización sea anterior a la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Sobre la base de los comentarios recibidos de quienes respondieron al Proyecto de Norma propuesto, el IPSASB también estuvo de acuerdo en que no deben capitalizarse los costos por préstamos incurridos durante el periodo de transición hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los activos relevantes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

- FC51. Tras los comentarios recibidos a la NICSP propuesta, el IPSASB también estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar clase por clase o categoría por categoría sus políticas contables con respecto al reconocimiento o medición de los activos o pasivos cuando el uso de clases o categorías estén permitidas en las NICSP aplicables.

Exenciones transitorias relacionadas con la medición de activos no financieros

- FC52. El IPSASB reconoció que algunas entidades pueden haber reconocido activos no financieros según su base contable anterior. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que debe permitirse un periodo de dispensa transitorio de tres años para la medición de todos los activos no financieros que se reconocieron por una entidad que adopta por primera vez las NICSP según su base contable anterior. Durante este periodo transitorio, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá desarrollar modelos fiables para aplicar los principios de las NICSP. Durante el periodo transitorio no se requerirá que la entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie su política contable con respecto a la medición de estos activos.

Exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento de pasivos

Interacción entre las normas sobre activo y otras NICSP

- FC53. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha una o más exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento de activos, analizaría, como parte de este proceso, escrituras de propiedad, contratos y otros acuerdos similares, incluyendo los acuerdos de arrendamiento, para determinar qué activos deben contabilizarse y su medición. Como resultado, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede no estar en condiciones de contabilizar pasivos por arrendamiento financiero

- relacionados con activos por arrendamiento financiero hasta el momento en que el periodo de dispensa transitorio proporcionado haya expirado o los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- FC54. Igualmente, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha elegido adoptar la exención transitoria proporcionada para el reconocimiento de los activos de concesión de servicios de acuerdo con la NICSP 32, no estará en posición de contabilizar el pasivo relacionado según el modelo del pasivo financiero o del modelo de concesión de un derecho al operador hasta que el periodo de dispensa transitorio proporcionado haya expirado o los activos relevantes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- FC55. El IPSASB estuvo de acuerdo en que también debe retrasarse el reconocimiento de pasivos por arrendamiento financiero y el reconocimiento o medición de pasivos relacionados con los activos de concesión de servicios hasta que el periodo de exención relacionado con los activos correspondientes haya expirado o los activos aplicables se hayan reconocido o medido.
- Reconocimiento de disposiciones incluidas en el costo inicial de las propiedades, planta y equipo
- FC56. El IPSASB concluyó que no debe proporcionarse un periodo de dispensa transitorio para las disposiciones de la NICSP 19 y que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe contabilizar todos sus pasivos en la fecha de adopción de las NICSP. El IPSASB, sin embargo, reconoce que el retraso en el reconocimiento o medición de propiedades, planta y equipo afecta al reconocimiento o medición de ciertas disposiciones que se incluyen en el costo de estos activos.
- FC57. La NICSP 17 requiere que una entidad incluya, como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está ubicado, la obligación en que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento, o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. La NICSP 17 requiere que la obligación de los costos contabilizados de acuerdo con la NICSP 17 se reconozca y mida de acuerdo con la NICSP 19.
- FC58. El IPSASB estuvo de acuerdo en que no sería posible reconocer o medir disposiciones para la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y restaurar el lugar sobre el cual se ubica hasta que el elemento correspondiente de propiedades, planta y equipo se reconozca o mida de acuerdo con la NICSP 17. Por ello, también se proporcionó un periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento o medición de la disposición para abordar la diferencia temporal.

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

FC59. El IPSASB reconoció que el reconocimiento o medición de pasivos específicos de la NICSP 39 será un reto para muchas entidades del sector público puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o actualizarse los existentes. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que debe darse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y pasivos relacionados con planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo. Para evitar un estado de situación financiera sesgado, el IPSASB estuvo de acuerdo, además, en que los activos del plan deben reconocerse o medirse al mismo tiempo que los pasivos. El resto de beneficios a los empleados deben reconocerse o medirse en la fecha de adopción de las NICSP.

FC60. [Eliminados]

NICSP 42, *Beneficios Sociales*

FC60A. El IPSASB emitió la NICSP 42 *Beneficios Sociales* en enero de 2019. El IPSASB reconoció que el reconocimiento o medición de pasivos relacionados con beneficios sociales podría ser un reto para algunas entidades del sector público. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que debe darse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de pasivos relacionados con beneficios sociales.

Exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento y medición de activos o pasivos monetarios

NICSP 41, Instrumentos Financieros

FC61. Las disposiciones transitorias existentes en la NICSP 41 no proporcionan ninguna dispensa a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para el reconocimiento o medición de instrumentos financieros. Puesto que muchas entidades del sector público necesitarán algún tiempo para identificar y clasificar adecuadamente sus instrumentos financieros, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de dispensa transitorio para que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca o mida los instrumentos financieros. Se concedió un periodo de dispensa transitorio de tres años en línea con el proporcionado para el reconocimiento o medición de otros elementos.

FC62. El IPSASB, sin embargo, estuvo de acuerdo en que debe realizarse una distinción entre las entidades que reconocían anteriormente instrumentos financieros y las que no. El IPSASB era de la opinión de que muchos instrumentos financieros básicos tales como efectivo, deudores y acreedores ya se reconocen por las entidades del sector público. Por ello, se proporcionó un periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento de instrumentos financieros que no se hayan reconocido según la base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP.

FC63. Como con los activos no monetarios, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe aplicarse el mismo principio para el reconocimiento o medición de activos o pasivos monetarios, es decir, en la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP haya reconocido instrumentos financieros según su base contable anterior, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe concederse un periodo de dispensa de tres años para la medición y clasificación de instrumentos financieros después de la fecha de adopción de las NICSP. Durante este periodo transitorio, una entidad que adopta por primera vez las NICSP podrá desarrollar modelos fiables para aplicar los principios de la NICSP 41. También se permitiría que aplicase políticas contables para la medición de instrumentos financieros que difieran de los requerimientos de la NICSP 41 durante el periodo de transición.

Exenciones de transición relacionadas con el reconocimiento y medición de ingresos sin contraprestación

NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)

FC64. Las disposiciones transitorias existentes en la NICSP 23 permiten que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por impuestos por un periodo de cinco años. La NICSP 23 también permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por transacciones sin contraprestación, distintos de los ingresos por impuestos, por un periodo de tres años. También requiere que los cambios en las políticas contables solo deben hacerse para ajustarse mejor a la NICSP 23.

FC65. El IPSASB concluyó que será un reto para muchas entidades del sector público implementar la NICSP 23, puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o se puede necesitar la actualización de los existentes. Debido a estos retos prácticos, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de dispensa transitorio. El IPSASB, sin embargo, reconoció que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe construir modelos para ayudar en la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) antes de la adopción de la base de acumulación (o devengo). En línea con el periodo de exención de tres años proporcionado para el reconocimiento de activos o pasivos en otras NICSP, y en línea con el periodo de dispensa transitorio de tres años proporcionado para otros ingresos sin contraprestación de la NICSP 23, se estuvo de acuerdo en que debe concederse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de dispensa de tres años para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPSASB estuvo de acuerdo en que un periodo transitorio de tres años es manejable, y reduce el periodo a lo largo del cual una entidad no puede afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Durante el periodo de transición, se permitirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique políticas contables para el

reconocimiento de transacciones con ingresos sin contraprestación que no cumplan con las disposiciones de la NICSP 23.

Exenciones a los requerimientos de presentación e información a revelar cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa transitorio de tres años

- FC66. El IPSASB reconoció y estuvo de acuerdo en que la exención de tres años proporcionada para el reconocimiento o medición de activos o pasivos también supone que los requerimientos de presentación o revelación asociados de las NICSP aplicables no necesitan cumplirse puesto que la información no estará disponible. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la información no necesita proporcionarse hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los activos o pasivos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- FC67. Por la misma razón, el IPSASB estuvo de acuerdo en que no debe requerirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcione los requerimientos de información a revelar relacionados de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*.

NICSP 5, Costos por Préstamos

- FC68. Las disposiciones transitorias existentes en la NICSP 5 recomendaban que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajuste sus estados financieros de forma retroactiva si no reconocía los costos por préstamos según su base contable anterior. El IPSASB estuvo de acuerdo en que no quiere proporcionar más dispensas a una entidad que adopta por primera vez las NICSP que a las entidades que ya las aplican, concretamente cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por adoptar el tratamiento alternativo permitido según el cual los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que cumple los requisitos se capitalicen como parte del costo de un activo.
- FC69. Como resultado, el IPSASB estuvo de acuerdo en que solo debe recomendarse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP que aplique los requerimientos de la NICSP 5 de forma retroactiva cuando adopte o cambie sus políticas contables al tratamiento de referencia. La provisión de esta dispensa fue vista como una necesidad porque la obtención de información retroactivamente puede ser costosa y puede necesitar de un considerable esfuerzo para obtener esta información.
- FC70. El IPSASB, sin embargo, reconoció que para una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede estar disponible alguna información dependiendo de su base contable anterior. Por ello, se estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que adoptó o cambió su política contable al tratamiento de referencia, debería aplicar los principios

de la NICSP 5 de forma prospectiva, pero puede designar una fecha anterior a la de adopción de las NICSP al aplicar la NICSP 5. Esta dispensa solo puede adoptarse en la medida en que la información esté disponible.

- FC71. El IPSASB no quiere recomendar que las entidades que adoptan por primera vez las NICSP adopten el tratamiento alternativo permitido. Por ello, el IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambia su política contable al tratamiento alternativo permitido, los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos antes y después de la fecha de adopción de éstas, para los cuales la fecha de comienzo para la capitalización es anterior a la de adopción de las NICSP, deben reconocerse de forma retroactiva cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha aprovechado la disposición transitoria para no reconocer o medir activos por un periodo de tres años.

NICSP 34, Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

- FC72. El IPSASB consideró si debería proporcionarse una exención transitoria que permita que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no presente estados financieros consolidados al adoptarlas. Al considerar esta propuesta, se argumentó que proporcionar esta exención entraría en contradicción con el concepto de entidad que informa y no daría lugar a una presentación razonable.
- FC73. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que no se debe proporcionar un periodo de dispensa para no presentar estados financieros consolidados, sino que, en su lugar, a una entidad que adopta por primera vez las NICSP se le debe dar un periodo de dispensa de tres años para la eliminación de los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades que formen parte de la entidad económica.
- FC74. Como algunos saldos, transacciones, ingresos y gastos pueden conocerse en el momento de la adopción de las NICSP, se recomienda que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elimine solo los saldos, transacciones, ingresos y gastos que sean conocidos.
- FC75. Por la misma razón, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse también una exención similar cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiene una o más entidades controladas de forma conjunta en términos de la NICSP 8 y cuando tiene una o más asociadas en términos de la NICSP 7.

Provisión de una dispensa de tres años para el reconocimiento o medición inicial de participaciones en otras entidades

- FC76. Tras los comentarios recibidos sobre el Proyecto de Norma, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse una dispensa a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para el reconocimiento o medición

inicial de sus participaciones en otras entidades. Esta exención otorgaría a las entidades que adoptan por primera vez las NICSP que no hayan reunido la información necesaria en la fecha de adopción, más tiempo para clasificar y medir adecuadamente sus participaciones en otras entidades. La dispensa proporcionada es congruente con la concedida para los instrumentos financieros.

Presentación de estados financieros consolidados cuando se adopta la dispensa de tres años para el reconocimiento o medición inicial de participaciones en otras entidades o para no eliminar saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades.

- FC77. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma expresaron la opinión de que debe proporcionarse esa dispensa de preparar estados financieros consolidados cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha optado por no eliminar algunos, o todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades que forman parte de la entidad económica. El IPSASB concluyó que los estados financieros que se presentan cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la dispensa de tres años para el reconocimiento o medición inicial de participaciones en otras entidades, o cuando ha elegido no eliminar algunos, o todos los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades, no puede presentarlos como estados financieros consolidados hasta que (a) las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o (b) los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades hayan sido eliminados, o (c) sus participaciones en otras entidades hayan sido reconocidas o medidas de forma adecuada. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los requerimientos de información a revelar deben añadirse para explicar a los usuarios porqué los estados financieros no se presentan como estados financieros consolidados.
- FC78. El IPSASB estuvo de acuerdo en que es necesario proporcionar esta aclaración porque, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha eliminado los saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades como requiere la NICSP 35, la preparación de los estados financieros consolidados será simplemente una agregación de saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades dentro de la entidad económica. Estos estados no serían útiles a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.
- FC79. Igualmente, la eliminación del importe en libros de una inversión en la entidad controlada como requiere la NICSP 35 puede no ser posible si la entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha reconocido o medido su participación en otras entidades como requieren las NICSP aplicables.

NICSP 40, Combinaciones del Sector Público

- FC79A Al desarrollar la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, el IPSASB consideró si debería proporcionar una dispensa transitoria que permita a una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer y/o medir todos los activos y/o pasivos asociados con una combinación del sector público.

El IPSASB destacó que la NICSP 40 se aplica de forma prospectiva y, por ello, su aplicación no requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajuste su contabilidad de una combinación del sector público que ocurrió antes de la aplicación de esa Norma. Sin embargo, una combinación del sector público podría tener lugar durante el periodo de dispensa transitorio de la entidad que adopta por primera vez las NICSP. El IPSASB consideró que requerir que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y mida todos los activos y pasivos asociados con una combinación del sector público sin requerir que reconozca y mida todos los activos y pasivos similares no proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros.

FC79B. Por consiguiente, el IPSASB decidió proporcionar una dispensa transitoria que permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer y/o medir todos los activos y/o pasivos asociados con una combinación del sector público como parte de esta Norma. El IPSASB también decidió que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no debería reconocer la plusvalía si no reconocía y/o medía todos los activos y/o pasivos asociados con una combinación del sector público.

Exenciones que no afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

Costo atribuido

Costo atribuido para activos o pasivos

FC80. Algunas mediciones de acuerdo con las NICSP se basan en una acumulación de costos pasados u otros datos relativos a transacciones. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha recopilado previamente la información necesaria, reunirla o estimarla de forma retroactiva podría ser costoso o impracticable. Para evitar costos excesivos, esta NICSP permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use el valor razonable como sustituto del costo inicial de inventarios, propiedades de inversión, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por usar el modelo del costo de la NICSP 16, propiedades, planta y equipo, instrumentos financieros y activos de concesión de servicios en la fecha de adopción de las NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, el valor razonable es el costo atribuido en la fecha en la que el activo se reconozca o mida durante el periodo de transición.

FC81. Aunque podría argumentarse que el uso del valor razonable llevaría a una falta de comparabilidad, el IPSASB destacó que el costo es generalmente equivalente al valor razonable en la fecha de adquisición. Por tanto, el uso del valor razonable como costo atribuido de un activo significa que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará la misma información de

costos que si hubiese adquirido un activo con el mismo valor o potencial de servicio sin consumir en la fecha de adopción de las NICSP. Si se produce falta de comparabilidad, esta surgirá por la agregación de costos en los que incurrió en diferentes momentos, más que por el uso del valor razonable como costo atribuido de algunos activos en esa fecha. En opinión del IPSASB, el uso de costo atribuido facilita la introducción de las NICSP en términos de costo-eficacia.

- FC82. Según el modelo de revaluación de la NICSP 17, si una entidad revalúa un activo debe revaluar también todos los activos de la misma clase. Esta restricción evita la revaluación selectiva que alcance únicamente a los activos cuya revaluación pueda llevar a un determinado resultado. El IPSASB consideró si debe incluirse una restricción similar para determinar el costo atribuido. La NICSP 21 *Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de efectivo*, exigen una comprobación del deterioro si hay algún indicio de que el activo está deteriorado. Por tanto, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable como costo atribuido, para activos cuyo valor razonable es probable que esté por encima del costo, no puede ignorar los indicios de que el importe recuperable o importe de servicio recuperable de otros activos puede haber caído por debajo de su importe en libros.
- FC83. El IPSASB también consideró las circunstancias según las cuáles debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido en la adopción inicial de las NICSP, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos. El IPSASB consideró si debe restringirse el uso del costo atribuido a situaciones en las que la información del costo no está disponible para los activos, o si debe permitirse en todas las circunstancias, independientemente de si la información del costo está disponible en la fecha de adopción de las NICSP, o la fecha en que se reconoce o mide el activo cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos.
- FC84. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, para evitar la valoración selectiva de activos, el uso de un costo atribuido debe restringirse a las circunstancias en las que no esté disponible información fiable sobre el costo histórico del activo.

Costo atribuido para inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos o asociadas

- FC85. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir una inversión en una entidad

controlada, negocio conjunto o asociada al costo en sus estados financieros separados en la fecha de adopción de las NICSP bien al costo determinado de acuerdo con la NICSP 6 o al costo atribuido. El costo atribuido se determina como el valor razonable de acuerdo con la NICSP41, Instrumentos Financieros

Costo atribuido para activos intangibles

- FC86. Al considerar si debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido para activos intangibles, el IPSASB consideró las disposiciones transitorias existentes en la NICSP 31. La NICSP 31 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use una revaluación de activos intangibles anterior a la fecha de transición como costo atribuido en la fecha de la revaluación si ésta es comparable, en líneas generales, al valor razonable o costo o costo depreciado que se ajusta para reflejar, por ejemplo, los cambios en un índice de precios general o específico. La NICSP 31, sin embargo, solo permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido si los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (incluyendo la medición fiable del costo original), y se han cumplido los criterios para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo),
- FC87. El IPSASB debatió si será probable que las entidades del sector público cumplan el segundo criterio en la adopción inicial de las NICSP, es decir, la existencia de un mercado activo. El IPSASB reconoció que puede no ser frecuente que exista un mercado activo en el sector público para activos intangibles, y en consecuencia, el uso del enfoque del costo atribuido se verá probablemente restringido de forma considerable. Como resultado, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede no ser capaz de determinar un costo atribuido para algunos activos intangibles tal como sistemas de tecnologías de la información desarrollados por la propia entidad.
- FC88. El IPSASB consideró si debe requerirse la medición fiable del costo original para las entidades que adoptan por primera vez las NICSP y que anteriormente aplicaban una base contable de efectivo, puesto que algunas entidades pueden encontrar complicado identificar el costo original de sus activos intangibles. También se argumentó que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aplicado anteriormente la base contable de acumulación (o devengo) y ha adquirido activos intangibles a través de una transacción sin contraprestación, puede no ser capaz de medir con fiabilidad el costo original.
- FC89. Sobre la base de estas consideraciones, el IPSASB concluyó que debe excluirse la medición fiable del costo original como un criterio para la aplicación del enfoque del costo atribuido en la adopción por primera vez de las NICSP.
- FC90. El IPSASB, por tanto, estuvo de acuerdo en que se permita que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido para

activos intangibles cuando dicho costo atribuido cumpla: (a) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (a excepción del criterio de medición fiable) y (b) los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo).

- FC91. Al considerar si debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido para activos intangibles generados internamente, el IPSASB concluyó que sería difícil evaluar de forma retroactiva la probabilidad de beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperado a través de suposiciones razonables y sustentables puesto que la gerencia no sería capaz de aplicar el razonamiento en retrospectiva para obtener esta información. Debido a la ausencia de información fiable en la fecha de adopción de las NICSP, se estuvo de acuerdo, por ello, en que el costo atribuido no puede determinarse para activos intangibles generados internamente.

Bases de medición alternativas para el valor razonable al determinar el costo atribuido

- FC92. El IPSASB consideró si algunas revaluaciones de acuerdo con una base contable anterior de una entidad que adopta por primera vez las NICSP pueden ser más relevantes para los usuarios que el costo original. Se concluyó que no sería razonable requerir una estimación del costo cara en tiempo y dinero, si revaluaciones anteriores ya cumplen con las NICSP. Esta NICSP, por ello, permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP use una revaluación según su base contable anterior para propiedades, planta y equipo, determinada antes de la fecha de adopción de las NICSP, como costo atribuido. Esto puede usarse si la revaluación es, en la fecha de la revaluación, comparable en líneas generales con:
- (a) valor razonable; o
 - (b) el costo o el costo depreciado, según proceda, de acuerdo con las NICSP, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

- FC93. Al determinar el “valor razonable”, se considerarán las guías de cada NICSP aplicable, cuando dichas guías se proporcionen. En la NICSP 17 se destaca que el valor razonable se determina normalmente por referencia a evidencias basadas en el mercado, con frecuencia por tasación. La NICSP 17 también señala que si no está disponible la evidencia basada en el mercado para medir elementos de propiedades, planta y equipo, una entidad puede estimar el valor razonable usando el costo de reposición, costo de reproducción o un enfoque de unidades de servicio.

- FC94. El IPSASB destacó que las guías del valor razonable de la NICSP 16 solo consideran un valor basado en el mercado, y que se proporcionan en la NICSP 12 guías limitadas para determinar el valor razonable. El IPSASB concluyó que puesto que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede

encontrar difícil determinar el valor razonable basado en el mercado para todas las propiedades de inversión y todos los inventarios, puede necesitarse considerar otras alternativas de medición para determinar el costo atribuido para inventarios o propiedades de inversión.

- FC95. El IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede considerar las siguientes alternativas de medición al determinar el costo atribuido si no está disponible la evidencia basada en el mercado fiable del valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP, o en la fecha en que se reconoce o mide el activo cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos:
- (a) para inventarios, el costo de reposición corriente; y
 - (b) para propiedades de inversión de naturaleza especializada, el costo de reposición depreciado.

Determinación de un costo atribuido cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado el periodo de exención transitorio de tres años

- FC96. El IPSASB concluyó que, en la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha decidido adoptar una o más exenciones transitorias que proporcionan dispensa para el reconocimiento o medición de activos, puede no ser capaz de ajustar de forma retroactiva el valor del activo en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Ajustar de forma retroactiva el valor del activo requeriría la consideración del precio del activo y otros factores de mercado que existían en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), incluyendo si había cualquier indicación de que el activo estuviera deteriorado.
- FC97. El IPSASB concluyó que esto no sería efectivo en términos de costo. Por ello, se acordó que cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir un activo, puede determinar un costo atribuido para ese activo en cualquier momento dentro del periodo de dispensa transitorio de tres años. Cualquier ajuste procedente del reconocimiento del activo se reconoce contra el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el año en el que el activo se reconozca o mida.

NICSP 18, Información Financiera por Segmentos

- FC98. El IPSASB consideró si debe proporcionarse dispensa a una entidad que adopta por primera vez las NICSP para la presentación de información por segmentos. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, a pesar del hecho de que la presentación de la información por segmentos puede ser útil, debe proporcionarse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de dispensa, puesto que la información utilizada para presentar la

información por segmentos necesita elaborarse con la información existente en los estados financieros.

- FC99. Puesto que el IPSASB estuvo de acuerdo en permitir un periodo de dispensa transitorio de tres años para el reconocimiento o medición de activos y pasivos, la información que se necesita para presentar información por segmentos puede estar solo disponible cuando las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). Puesto que la información fiable y relevante puede no estar disponible para presentar una información por segmentos significativa durante el periodo de transición, y puesto que la presentación de un informe por segmentos puede no ser una prioridad para los usuarios durante la transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo), el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe también proporcionarse un periodo de dispensa de tres años para la presentación de información por segmentos.
- FC100. El IPSASB también concluyó que, puesto que la información por segmentos es adicional a la requerida sobre los elementos presentados en los estados financieros, permitir esta dispensa resulta adecuado.

NICSP 20, Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

- FC101. Al proporcionar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiempo para elaborar la información sobre sus relaciones y transacciones con partes relacionadas, el IPSASB estuvo de acuerdo en que la información a revelar sobre relaciones entre partes relacionadas, transacciones entre partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia debe tratarse de la misma forma que las eliminaciones de saldos, transacciones, ingresos y gastos requeridos entre entidades de las NICSP 6 a 8.
- FC102. Esta NICSP, por ello, proporciona una exención transitoria por un periodo de tres años para la revelación de las relaciones entre partes relacionadas, transacciones entre partes relacionadas e información sobre el personal clave de la gerencia.

NICSP 21, Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo y NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

- FC103. El IPSASB reconoció que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber aplicado una política contable para el reconocimiento y reversión de pérdidas por deterioro del valor que son diferentes de los requerimientos de las NICSP 21 y 26 o pueden no haber considerado deterioros de valor en absoluto. En el momento de la adopción de las NICSP, puede ser difícil determinar el importe de los ajustes procedentes de la aplicación retroactiva de un cambio en una política contable, puesto que esto requiere razonar en retrospectiva.
- FC104. Como resultado, el IPSASB estuvo de acuerdo en que las NICSP 21 y 26 deben aplicarse de forma prospectiva, pero que debe requerirse que una

entidad que adopta por primera vez las NICSP evalúe si se ha producido una indicación de deterioro del valor para sus activos generadores y no generadores de efectivo en el estado de situación financiera de apertura.

- FC105. Al reconocer el efecto de una pérdida por deterioro del valor en la adopción por primera vez de la NICSP 21 o NICSP 26, el IPSASB consideró dos opciones. La primera opción fue medir estos activos por su importe recuperable, o importe de servicio recuperable y usarlos como el costo atribuido. El IPSASB destacó que el efecto de aplicar esta opción puede significar que las pérdidas por deterioro del valor no podrían revertirse en el futuro. Por ello, esta opción no se consideró apropiada.
- FC106. La segunda opción, que proporciona información más relevante, es medir los activos a su importe recuperable o importe de servicio recuperable, e informar del efecto sobre los activos netos/patrimonio. El IPSASB apoyó esta propuesta.

Calendario de la prueba por deterioro del valor de activos cuando una entidad adopta el periodo de dispensa para el reconocimiento de activos

- FC107. El IPSASB concluyó que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona dispensa para el reconocimiento o medición de activos, puede ser difícil ajustar de forma retroactiva el valor del activo en la fecha de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede encontrar dificultad para determinar el importe de los ajustes que se requerirían basados en el deterioro del valor que puede o no haber existido en la fecha de transición.
- FC108. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que la NICSP 21 y la NICSP 26 deben aplicarse de forma prospectiva desde la fecha en que las exenciones transitorias que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando el activo correspondiente se reconozca o mida de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

- FC109. Al desarrollar la NICSP 33, el IPSASB también estuvo de acuerdo en que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa para el reconocimiento o medición de pasivos, debería proporcionar información sobre los importes del periodo anual corriente y de los cuatro anteriores del valor presente de la obligación por beneficios definidos, el valor razonable de los activos del plan y el resultado (ahorro o desahorro) del plan y los ajustes que requiere la NICSP 25 de forma prospectiva. La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, fue emitida en julio de 2016. La NICSP eliminó el párrafo 107 de esta Norma puesto que no se adoptó en la NICSP 39 el requerimiento del párrafo 141(p) de la NICSP 25 para revelar información sobre ajustes por experiencia.

NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación

FC110. La NICSP 28, exige que la entidad divida un instrumento financiero compuesto al comienzo del acuerdo, en sus componentes separados de pasivo y patrimonio. Se concluyó que separar estas dos partes sería costoso y no proporcionaría información relevante a los usuarios de los estados financieros si el componente de pasivo del instrumento compuesto ha dejado de existir en la fecha de adopción de las NICSP. En consecuencia, esta NICSP requiere que, si el componente de pasivo no existe en la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no necesita separar el interés acumulado del componente de pasivo del componente de activo neto/patrimonio.

NICSP 41, Instrumentos Financieros

FC111. El IPSASB concluyó que, puesto que en la mayoría de los casos es impracticable aplicar los principios de deterioro del valor retroactivamente, el deterioro del valor de los instrumentos financieros debe aplicarse prospectivamente. Esta exención es congruente con la proporcionada para los activos generadores y no generadores de efectivo, de acuerdo con las NICSP 21 y 26.

NICSP 30, Instrumentos Financieros: Información a Revelar

FC112. El IPSASB concluyó que si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reveló información relativa a los instrumentos financieros, y la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros según la base contable anterior, la obtención de esta información puede ser costosa y, por ello, no es factible.

FC113. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que los requerimientos de información a revelar relativos a los instrumentos financieros deben aplicarse de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir activos financieros, cuando la exención expire, o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

FC114. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige presentar información comparativa, se estuvo de acuerdo en la necesidad de no presentar información comparativa para revelaciones relacionadas con la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de instrumentos financieros para el periodo comparativo porque obtener esta información puede ser costoso y no es por ello factible.

NICSP 31, Activos Intangibles

FC115. En la adopción por primera vez de las NICSP se requerirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca todos los activos y pasivos

cuyo reconocimiento es requerido por las NICSP. La NICSP 31 requiere que los desembolsos pasados sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no deben reconocerse posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

- FC116. El IPSASB concluyó que, puesto que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede haber contabilizado como gastos los costos incurridos en activos intangibles según su base contable anterior antes de la adopción de las NICSP, debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca todos los activos intangibles que cumplen los criterios de reconocimiento y otros criterios de la NICSP 31 (es decir, control identificable de un activo y que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que son atribuibles al activo fluyan a la entidad), aun cuando estos hayan sido contabilizados como gastos antes de la adopción de las NICSP. Se confirmó, sin embargo, que estos activos solo deben reconocerse como activos intangibles si está disponible información fiable del costo y existe un mercado activo para ese activo en la fecha de adopción de las NICSP.

Participaciones en otras entidades

- FC117. El IPSASB consideró si la NICSP 33 debía hacer referencia a la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*, NICSP 7, *Inversiones en Asociadas*, y NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*, así como a la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, y NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, que se publicaron en enero de 2015 con una fecha de vigencia de 1 enero de 2017, permitiéndose la adopción anticipada. El IPSASB destacó que puesto que la NICSP 33 se publicó en enero de 2015, a una entidad que adopta la NICSP 33 y opta por aplicar las exenciones de 3 años, no se le requeriría aplicar las NICSP 34 a 36 hasta que se complete el periodo transitorio. El IPSASB se formó la opinión de que era muy improbable que las entidades que adopten la NICSP 33 antes del 1 de enero de 2017 adoptaran las NICSP 6 a 8 puesto que esto requeriría una transición adicional a las NICSP 34 a 36 muy poco después. El IPSASB, por ello, concluyó que la NICSP 33 no debería incluir disposiciones relacionadas con las NICSP 6 a 8.

Revisión de la NICSP 33 como resultado del documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC118. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:
- elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;

- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

Revisión de la NICSP 33 como resultado de *Mejoras a las NICSP, 2018*

FC119. Despues de la emisión de la NICSP 33, el IPSASB fue consciente de que había incertidumbre entre los interesados sobre si la exención de proporcionar información comparativa se aplicaba a los primeros estados financieros emitidos después de la adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo) o a todos los estados financieros emitidos durante el periodo de transición. El párrafo 77 hacía referencia a los “primeros estados financieros de transición a las NICSP”, mientras que otros párrafos lo hacían a “los estados financieros de transición a las NICSP”. El IPSASB estuvo de acuerdo en modificar otros párrafos para aclarar que la exención se aplica solo a los primeros estados financieros emitidos después de la adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo).

FC120. El IPSAS revisó los requerimientos de la CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas* emitida por el IASB en diciembre de 2016 y las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF al alcanzar su consenso como establecen en sus Fundamentos de las Conclusiones. El IPSAS generalmente coincidió en que no había en el sector público razones específicas para no incorporar estos requerimientos en la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. Por consiguiente, el IPSASB estuvo de acuerdo en incorporar los requerimientos de la CINIIF 22 al Apéndice A de la NICSP 4. El IPSAS destacó que se permite que las entidades apliquen los requerimientos del Apéndice A de forma prospectiva y, por ello, estuvo de acuerdo en que las entidades que adoptan por primera vez las NICSP no necesitan aplicar los requerimientos a activos, gastos e ingresos dentro del alcance del Apéndice A inicialmente reconocidos antes de la fecha de adopción de las NICSP.

Revisión de la NICSP 33 como resultado de *Mejoras a las NICSP, 2019*

FC121. Las modificaciones a los párrafos 113, 113A y 114 actualizan las guías sobre clasificación de instrumentos financieros en el momento de la adopción inicial de las NICSP con base de acumulación (o devengo) procedentes de la NICSP 41 *Instrumentos Financieros* que fueron inadvertidamente omitidas cuando se emitió la NICSP 41. El IPSASB estuvo de acuerdo en incluir estas modificaciones menores en *Mejoras a las NICSP, 2019*.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

GI1. El objetivo de esta Guía de implementación es ilustrar ciertos aspectos de los requerimientos de la NICSP 33.

Fecha de adopción de las NICSP

GI2 La fecha de adopción de las NICSP es la fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez al preparar sus estados financieros.

GI3. Antes de la adopción de esta NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP se habrá preparado adecuadamente para su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo). Las guías del Estudio 14, *Transición a la Base Contable de Acumulación (o Devengo): Guía para Gobiernos y Entidades Gubernamentales* emitida por el IPSASB, podría ayudar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP a planificar su conversión a las NICSP de base de acumulación (o devengo). La exención proporcionada en esta NICSP no se verá, por ello, como una hoja de ruta completa para la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), sino más bien la etapa final del proceso de adopción.

GI4. La fecha de adopción de una entidad que adopta por primera vez las NICSP será por ello, el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que opte por adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo) para el cual presenta sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. Por ejemplo, una entidad decide adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo) desde el 1 de enero de 20X1 para el periodo sobre el que se informa que termina el 31 de diciembre de 20X1. La fecha de adopción de las NICSP será el 1 de enero de 20X1.

Estados financieros de transición conforme a las NICSP

GI5. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede decidir la adopción de una o más de las exenciones incluidas en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*. Algunas de las exenciones incluidas en la NICSP 33 afectan la presentación razonable de los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NICSP y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) [el Apéndice A enumera las exenciones y disposiciones transitorias que se requiere que aplique o pueda elegir aplicar una entidad que adopta por primera vez las NICSP en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) e ilustra si la presentación razonable y la capacidad de esta entidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) se verán afectadas o no].

GI6. Puesto que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de

base de acumulación (o devengo) después de la adopción de las exenciones proporcionadas por la NICSP 33, a los estados financieros presentados para el primer periodo sobre el que se informa siguiente a la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) se les hará referencia como “estados financieros de transición conforme a las NICSP”.

- GI7. Por ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta la exención transitoria que proporciona dispensa para el reconocimiento de ciertos elementos de propiedades, planta y equipo al adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X1, no podría hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) al final de su primer periodo sobre el que se informa, es decir, 31 de diciembre de 20X1. Los estados financieros preparados para el primer periodo sobre el que se informa, se denominarán, por ello, los “primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP”.
- GI8. Los estados financieros presentados durante el periodo de transición hasta que las exenciones que proporcionaron la dispensa hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan en los estados financieros de acuerdo con las NICSP aplicables, se denominarán «estados financieros de transición conforme a las NICSP».

Bases de preparación al elaborar los estados financieros de transición conforme a las NICSP

- GI9. Como se señaló en el párrafo 27 de la NICSP 33, una entidad que adopta por primera vez las NICSP que decide adoptar una o más de las exenciones incluidas en la NICSP 33 puede no ser capaz de hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como requiere la NICSP 1. Durante el periodo de transición, este hecho se destacará a los usuarios de los estados financieros al presentar las “bases de preparación” en los estados financieros.
- GI10. A modo de ejemplo, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP decide adoptar la exención transitoria que le permite tres años para reconocer o medir las propiedades de inversión, podría proporcionarse la explicación siguiente en el párrafo de las “bases de preparación” de los estados financieros durante el periodo de transición:

Bases de preparación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de base de acumulación (o devengo). La NICSP 33 permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años para reconocer o medir ciertos activos o pasivos.

En su transición a las NICSP de base de acumulación (o devengo), la Entidad X del Sector Público aprovechó esta exención transitoria para las propiedades de inversión. En consecuencia, no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

al preparar sus estados financieros de transición conforme a las NICSP para este periodo sobre el que se informa. La Entidad X del Sector Público pretende reconocer o medir sus propiedades de inversión en 20X3.

Primeros estados financieros conforme a las NICSP

- GI11. Los primeros estados financieros conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP serán el primer conjunto de estados financieros que presente en los cuales haga una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).
- GI12. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP no podrá preparar sus primeros estados financieros conforme a las NICSP hasta que las exenciones de la NICSP 33 que proporcionaron dispensa que afectaba la presentación razonable y la conformidad con las NICSP hayan expirado o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan o la información relevante se presente o revele de acuerdo las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- GI13. Siguiendo el ejemplo en GI5, las exenciones transitorias que proporcionaron la dispensa para el reconocimiento de ciertos elementos de propiedades, planta y equipo expiran después de tres años, es decir, el 31 de diciembre de 20X3. Si se supone que la entidad no ha adoptado ninguna otra exención transitoria de la NICSP 33 que afecte la presentación razonable y la conformidad con las NICSP, y que reconoce o mide los elementos de propiedades, planta y equipo durante el periodo transitorio, una entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará sus primeros estados financieros conforme a las NICSP para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X3.
- GI14. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ha adoptado ninguna exención de la NICSP 33 que afecte la presentación razonable y su capacidad de señalar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), sus primeros estados financieros de acumulación (o devengo) también serán sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.

Como ilustración:

Cronología – Adopción por primera vez de las NICSP (suponiendo que la entidad opta por aplicar la dispensa transitoria de tres años para el reconocimiento o medición de ciertos activos)

Una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 enero 20X0 aplicando la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o devengo)*

La entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por aplicar la exención de tres años para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo. Supóngase que no adopta otros periodos de exención. También opta por no presentar información comparativa.

La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconoce todas las propiedades, planta y equipo el 31 de diciembre de 20X2.

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Comienzo del segundo periodo sobre el que se informa enero 20X1	Comienzo del tercer periodo sobre el que se informa 1 enero de 20X2	Comienzo del cuarto periodo sobre el que se informa 1 enero de 20X3
Año 1	Año 2	Año 3
Fecha de adopción	Final del primer periodo sobre el que se informa 31 de diciembre de 20X0	Final del segundo periodo sobre el que se informa 31 de diciembre de 20X1
1 de enero de 20X0		Final del tercer periodo sobre el que se informa 31 diciembre de 20X2
<p>Año 1 (que finaliza el 31 de diciembre de 20X0) - Primeros Estados financieros de transición conforme a las NICSP No puede afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p> <p>Presenta los estados siguientes: *Estado de situación financiera de apertura a 01/01/20X0 *Estado de situación financiera a 31/12/20X0 *Estado del rendimiento financiero a 31/12/20X0 *Estado de cambios en los activos netos a 31/12/20X0 *Estado de flujos de efectivo a 31/12/20X0 *Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados Información a 31/12/20X0 (dependiendo de la política elegida para la presentación de información, la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)</p> <p>Presenta la siguiente información en las notas: *Conciliación de cambios de su base contable anterior (refleja ajustes relacionados con la adopción de todas las NICSP además de la NICSP 17)</p>	<p>Año 2 (que finaliza el 31 de diciembre de 20X1) - Estados financieros de transición conforme a las NICSP No puede afirmar el cumplimiento con las NICSP</p> <p>Presenta los siguientes estados al 31/12/20X1 y 20X0: *Estado de situación financiera *Estado del rendimiento financiero *Estado de cambios en los activos netos *Estado de flujos de efectivo</p> <p>Presenta el estado de comparación del presupuesto y la información real al 31/12/20X1 solo (dependiendo de la política elegida para la presentación de información la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)</p>	<p>Año 3 (que finaliza el 31 de diciembre de 20X3) - Primeros Estados Financieros Puede afirmar el cumplimiento con las NICSP</p> <p>Presenta los siguientes estados al 31/12/20X2 y 20X1: *Estado de situación financiera *Estado del rendimiento financiero *Estado de cambios en los activos netos *Estado de flujos de efectivo</p> <p>Presenta el estado de comparación del presupuesto y la información real al 31/12/20X2 solo (dependiendo de la política elegida para la presentación de información la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede incluir una columna adicional en los estados financieros anuales)</p> <p>Presenta la siguiente información en las notas: *conciliación de los ajustes realizados para reconocer propiedades, planta y equipo</p>

Nota: Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP optó por presentar información comparativa, se habrán presentado los siguientes estados:
*Estado de situación financiera de apertura a 01/01/20X0
*Estado de situación financiera a 31/12/19X0 y 31/12/20X0
*Estado del rendimiento financiero a 31/12/19X0 y 31/12/20X0
*Estado de cambios en los activos netos a 31/12/19X0 y 31/12/20X0
*Estado de flujos de efectivo al 31/12/19X0 y 31/12/20X0
*Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados
*Información al 31/12/19X0 u

Estimaciones

- GI15. El párrafo 23 de la NICSP 33 requiere que las estimaciones de una entidad que adopta por primera vez las NICSP realizadas según éstas, en la fecha de adopción, serán congruentes con las estimaciones hechas al final de su periodo comparativo según la base contable anterior (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que esas estimaciones eran erróneas. Una entidad puede recibir información, después de la fecha de adopción de las NICSP, sobre estimaciones hechas según la base contable anterior. De acuerdo con el párrafo 24, una entidad que adopta por primera vez las NICSP tratará la obtención de esa información recibida de la misma forma que los hechos que no requieren ajuste después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la NICSP 14, *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*.
- GI16. Por ejemplo, supongamos que la fecha de adopción de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el 1 de enero de 20X4, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 20X4, requiere la revisión de una estimación realizada de acuerdo con la base contable anterior a 31 de diciembre de 20X3. La entidad que adopta por primera vez las NICSP no reflejará esta nueva información en su estado de situación financiera de apertura (a menos que dichas estimaciones requieran ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En su lugar, la entidad que adopta por primera vez las NICSP reflejará esa información nueva en el resultado (ahorro o desahorro) para el año que termina el 31 de diciembre de 20X4.

Exenciones transitorias que proporcionan dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos

- GI17. La NICSP 33 proporciona a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años de dispensa en el que se la permite no reconocer o medir ciertos activos y pasivos. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha esta exención, tendrá que considerar y analizar las escrituras de propiedad, contratos y otros acuerdos similares para contabilizar y clasificar estos activos de acuerdo con las NICSP aplicables.
- GI18. Por ejemplo, supóngase que una entidad que adopta por primera vez las NICSP controla un amplio rango de propiedades, planta y equipo cuando adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X1. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir las propiedades, planta y equipo, puede reconocer o medir dichos elementos durante el periodo de transición desde el 1 de enero de 20X1 hasta el 31 de diciembre de 20X3. Si las propiedades, planta y equipo se reconocen por ejemplo, el 1 de abril de 20X2, una entidad que adopta por primera vez

las NICSP ajustará el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura a 1 de enero de 20X2. Tal como requiere el párrafo 142 de la NICSP 33, una entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcionará, como parte de las notas a los estados financieros, una conciliación del resultado (ahorro o desahorro) acumulado a 31 de diciembre de 20X1 (es decir, el saldo de apertura a 1 de enero de 20X2) para las propiedades, planta y equipo que se reconocieron el 1 de abril de 20X2.

- GI19. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha aprovechado el periodo de dispensa de tres años, no dará de baja en cuentas los activos o pasivos que se reconocieron según la base contable anterior a menos que sea para cumplir con un requerimiento de las NICSP. Los ajustes a los activos o pasivos reconocidos según su base contable anterior se ajustarán durante el periodo de transición contra el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el cual se realice el ajuste.

Contabilización de activos por arrendamiento financiero y pasivos por arrendamiento financiero

- GI20. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer sus activos por arrendamientos financieros, no podrá tampoco cumplir con los requerimientos de reconocimiento relacionados con los pasivos por arrendamientos financieros, hasta que las exenciones transitorias relacionadas con los activos por arrendamiento financiero hayan expirado o dichos activos por arrendamiento financiero se hayan reconocido de acuerdo la NICSP 13.
- GI21. Por ejemplo, supóngase que una entidad que adopta por primera vez las NICSP tiene un automóvil que está sujeto a un acuerdo de arrendamiento financiero en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X1. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer el vehículo. El vehículo se reconoce el 31 de diciembre de 20X3 cuando expire la exención. La NICSP 33 requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca solo el pasivo por arrendamiento financiero correspondiente al vehículo el 31 de diciembre de 20X3, es decir, en la fecha en que el activo por arrendamiento financiero (el vehículo) se reconoce.

Reconocimiento de las disposiciones incluidas en el costo inicial de una partida de propiedades, planta y equipo

- GI22. La NICSP 17 reconoce que en algunos casos, la construcción o encargo de un elemento de propiedades, planta y equipo dará lugar a una obligación para una entidad de desmantelar o eliminar el elemento de propiedades, planta y equipo y restaurar el lugar en que se ubica el activo. Se requiere que una entidad aplique la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos*

Contingentes, al reconocer y medir la provisión resultante a incluir en el costo inicial del elemento de propiedades, planta y equipo.

- GI23. La NICSP 33 proporciona una exención para el reconocimiento de este pasivo. Se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconozca o mida el pasivo en relación con la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y eliminación del elemento y restauración del lugar en que se ubica, hasta el momento en que la exención de la NICSP 17 expire o el activo correspondiente se reconozca o mida y la información relevante se presente o revele en los estados financieros de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero).
- GI24. Por ejemplo, una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X1 y aprovecha la exención de la NICSP 33 que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer una central nuclear del gobierno. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP determina un costo atribuido para el activo el 30 de junio de 20X3 y reconoce el activo en esa fecha por 1.000.000 u.m. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP determina que tiene una obligación por retiro del servicio según la NICSP 19 de 500.000 u.m. en la fecha de adopción de las NICSP. La obligación asciende a 550.000 u.m. el 30 de junio de 20X3 cuando se reconoce el activo.
- GI25. La NICSP 33 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP solo reconozca o mida su obligación relacionada con el desmantelamiento y restauración del lugar el 30 de junio de 20X3, es decir, la fecha en que se reconoce el activo. El pasivo se medirá por 550.000 u.m. que reflejan la obligación de la entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha en que se reconoce el activo. La entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcionará, como parte de las notas a los estados financieros, una conciliación del resultado (ahorro o desahorro) acumulado a 31 de diciembre de 20X2 (es decir, el saldo de apertura a 1 de enero de 20X3) para el reconocimiento de la obligación y el activo relacionado que se reconoció el 30 de junio de 20X2.

Costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos

- GI26. El párrafo 90 de la NICSP 33 requiere que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por contabilizar los costos por préstamos de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido, se le exige aplicar los requerimientos de la NICSP 5 *Costos por Préstamos*, de forma retroactiva, para los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos antes de la fecha de adopción de las NICSP.
- GI27. El párrafo 44 de la NICSP 33 proporciona una exención a este requerimiento permitiendo que una entidad que adopta por primera vez las NICSP inicie la capitalización de los costos por préstamos incurridos en los activos que cumplen los requisitos después del reconocimiento de un activo, cuando

una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para el reconocimiento de activos.

- GI28. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta el tratamiento alternativo permitido para la contabilización de los costos por préstamos incurridos en activos que cumplen los requisitos. La fecha de adopción de las NICSP es el 1 de enero de 20X1. La entidad que adopta por primera vez las NICSP determina que el costo por préstamos incurrido antes de la adopción de las NICSP el 1 de enero de 20X1 asciende a 500.000 u.m. y que los costos por préstamos incurridos al final de los dos períodos sobre los que se informa siguientes ascendieron a 20.000 u.m. y 30.000 u.m. Además, la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige la exención que proporciona una dispensa transitoria de tres años para reconocer propiedades, planta y equipo y, en consecuencia, reconoce el elemento de propiedades, planta y equipo al final de segundo periodo sobre el que se informa por 1.000.000 de u.m.

Al final de 20X2, el elemento de propiedades, planta y equipo reconocido en el estado de situación financiera será de 1.030.000 u.m. (1.000.000 u.m. + 30.000 u.m.). Los costos por préstamos incurridos antes del reconocimiento del elemento de propiedades, planta y equipo, es decir 500.000 u.m. y 20.000 u.m. no se incluirán como parte del costo del activo que cumple los requisitos.

Presentación de información comparativa

- GI29. El párrafo 78 de la NICSP 33 recomienda, pero no requiere, que una entidad presente información comparativa en sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP presentados de acuerdo con esta NICSP. La decisión de presentar información comparativa afecta no solo el alcance la información presentada, sino también la fecha de adopción de las NICSP.

Fecha de adopción de las NICSP

- GI30. Como ilustración: el final del primer periodo sobre el que se informa conforme a la base contable de acumulación (o devengo) de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el 31 de diciembre de 20X5. La entidad que adopta por primera vez las NICSP decide presentar información comparativa en esos estados financieros para un solo año (véase el párrafo 78 de la NICSP 33). Por ello, su fecha de adopción de las NICSP es el comienzo del periodo comparativo, es decir el 1 de enero de 20X4 (o, de forma equivalente, el 31 de diciembre de 20X3).

Información presentada cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP prepara información comparativa

- GI31. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por preparar información comparativa, se requiere que aplique las NICSP de base de

acumulación (o devengo) vigentes para períodos que terminan el 31 de diciembre de 20X5 para:

- (a) elaborar y presentar su estado de situación financiera de apertura conforme a la base contable de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X4; y
- (b) elaborar y presentar su:
 - (i) estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4);
 - (ii) estado del rendimiento financiero (incluyendo importes comparativos para 20X4);
 - (iii) estado de cambios en los activos netos/patrimonio a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4);
 - (iv) estado de flujos de efectivo a 31 de diciembre de 20X5 (incluyendo los importes comparativos para 20X4);
 - (v) información a revelar (incluyendo información comparativa para 20X4);
 - (vi) una comparación del presupuesto y los importes reales para el año hasta el 31 de diciembre de 20X5; y
 - (vii) conciliaciones de acuerdo con el párrafo 142.

Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que opta por no preparar información comparativa

GI32. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por no preparar información comparativa, se requiere que aplique las NICSP con base contable de acumulación (o devengo) vigente para períodos que terminan el 31 de diciembre de 20X5 para:

- (a) elaborar y presentar su estado de situación financiera de apertura conforme a la base contable de acumulación (o devengo) a 1 de enero de 20X5; y
- (b) elaborar y presentar su:
 - (i) estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X5;
 - (ii) estado de rendimiento financiero a 31 de diciembre de 20X5;
 - (iii) estado de cambios en los activos netos/patrimonio a 31 de diciembre de 20X5;
 - (iv) estado de flujos de efectivo a 31 de diciembre de 20X5;
 - (v) información a revelar;

- (vi) una comparación del presupuesto y los importes reales para el año hasta el 31 de diciembre de 20X5; y
- (vii) conciliaciones de acuerdo con el párrafo 142.

Adopción del periodo de dispensa transitorio de tres años

- GI33. Cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporciona la NICSP 33 para el reconocimiento o medición de activos o pasivos, la NICSP 33 requiere solo que ajuste la información comparativa para períodos sobre los que se informa posteriores a la fecha de adopción de las NICSP en la medida en que esté disponible información relevante y fiable sobre los elementos que se han reconocido o medido.
- GI34. Como ilustración: el final del primer periodo sobre el que se informa conforme a la base contable de acumulación (o devengo) de una entidad que adopta por primera vez las NICSP es el 31 de diciembre de 20X2. La entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de las NICSP, el 1 de enero de 20X1, adopta la exención transitoria que proporciona un periodo de dispensa de tres años para el reconocimiento de propiedades de inversión. Al final de 20X3, la entidad que adopta por primera vez las NICSP ha reconocido la propiedad de inversión, que se incluye en el estado de situación financiera de 31 de diciembre de 20X3. Solo si está disponible información fiable y relevante sobre el valor de la propiedad de inversión reconocida durante 20X3, la entidad que adopta por primera vez las NICSP ajustará la información comparativa presentada (es decir, para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X2).

Presentación de conciliaciones

- GI35. El párrafo 142 de la NICSP 33 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una conciliación de los saldos de cierre presentados según su base contable anterior, con sus activos netos/patrimonio de acuerdo con las NICSP para sus primeros estados financieros de transición o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP. Se presenta también una conciliación de su resultado (ahorro o desahorro) acumulado de acuerdo con su base contable anterior con su resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción de las NICSP.
- GI36. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP, que anteriormente aplicaba una base contable de acumulación (o devengo) modificada, adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X4 y opta por presentar información comparativa como permite la NICSP 33. La entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará, de acuerdo con el párrafo 142 y 143 de la NICSP 33, una conciliación en las notas de sus estados financieros de transición conforme a las NICSP que proporcione detalle suficiente para permitir que los usuarios comprendan los ajustes significativos al estado de situación financiera de apertura y el estado

de rendimiento financiero comparativo reexpresado a 1 de enero de 20X4, cuando proceda.

- GI37. El párrafo 146 además requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP y que aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir elementos, presente una conciliación de elementos que se han reconocido o medido durante el periodo sobre el que se informa que no se reconocieron o midieron en los estados financieros anteriores.
- GI38. Siguiendo el ejemplo en GI29, una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta la exención de la NICSP 33 que le permite no reconocer propiedades de inversión por un periodo de tres años. La entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica esta exención y solo reconoce la propiedad de inversión al final del año tres, es decir el 31 de diciembre de 20X4. Puesto que se realiza un ajuste al saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) acumulado a 1 de enero de 20X4 al reconocer la propiedad de inversión, el párrafo 146 requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP presente una conciliación en sus notas a los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X4 para permitir a los usuarios comprender el ajuste que se hizo después del reconocimiento de la propiedad de inversión.

Costo atribuido

- GI39. La NICSP 33 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine un costo atribuido como un sustituto del costo de adquisición o costo depreciado en la fecha de adopción de las NICSP, cuando dicha entidad aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos o pasivos. Un costo atribuido puede, sin embargo, determinarse solo si no está disponible ninguna información sobre el costo histórico del activo o pasivo. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP mide inicialmente estos activos o pasivos en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando las exenciones transitorias que proporcionaron a la entidad que adopta por primera vez las NICSP el periodo de dispensa de tres años para no reconocer o medir ciertos activos o pasivos haya expirado, reconoce el efecto directamente en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el estado de situación financiera de apertura en el periodo en que se determina el costo atribuido.

Como ilustración:

La Entidad X del Sector Público adoptó las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X4 y aplicó el costo atribuido para medir las propiedades de inversión. Al aplicar el costo atribuido, las propiedades de inversión se valoraron en 1.800.000 u.m. en la fecha de adopción. La Entidad X del Sector Público opta por no presentar información comparativa.

***Estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el año que termina
el 31 de diciembre de 20X4***

	Atribuible a los propietarios de la entidad controladora	Total activos netos/ patrimonio	
	Resultado (ahorro/ desahorro) acumulado	Otras reservas	
Saldo de apertura a 1 de enero de 20X4	210.000	10.000	220.000
Medición de las propiedades de inversión a costo atribuido de acuerdo con la NICSP 33 (véase la nota 34)	1.500.000		1.500.000
Saldo de apertura reexpresado a 1 de enero de 20X4	1.710.000	10.000	1.720.000
Resultado (ahorro) del periodo	5.000		5.000
Saldo a 31 de diciembre de 20X4	1.715.000	10.000	1.725.000

***Notas a los estados financieros de la Entidad X del Sector Público a
31 de diciembre de 20X4:***

Nota 34 - Propiedades de inversión

	<i>31 diciembre de 20X4</i> <i>u.m.</i>
Saldo de apertura de propiedades de inversión reconocido según la base contable anterior	300.000
Propiedades de inversión medidas al costo atribuido como prevé la NICSP 33 a 1 de enero de 20X4	1.500.000
Saldo de apertura reexpresado de propiedades de inversión a 1 de enero de 20X4	1.800.000
Incrementos

Exenciones transitorias adoptadas en la NICSP 33 al adoptar las NICSP de base de acumulación (o devengo)

La Entidad X del Sector Público adoptó las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X4 y aplicó el costo atribuido al medir las propiedades de inversión puesto que la información fiable del costo sobre algunas propiedades de inversión no estaba disponible. Como resultado, la Entidad X del Sector Público reexpresó su saldo de apertura de propiedades de inversión con un valor adicional de 1.500.000 u.m. a 1 de enero de 20X4.

Nota 54 - Conciliación de los activos netos/patrimonio y del resultado (ahorro o desahorro) a 1 de enero de 20X4

Conciliación de los activos netos/patrimonio a 1 de enero de 20X4

	Activos netos/patrimonio a 1 de enero de 20X4
	u.m.
<i>Saldo de apertura de los activos netos/patrimonio a 1 de enero de 20X4 presentado según la base contable anterior</i>	220.000
<i>Reconocimiento de propiedades de inversión a costo atribuido (véase la nota 34)</i>	1.500.000
<i>Saldo de apertura reexpresado de los activos netos/patrimonio a 1 de enero de 20X4</i>	1.720.000

Conciliación del resultado (ahorro o desahorro) a 1 de enero de 20X4

	Resultado (ahorro o desahorro) a 1 de enero de 20X4
	u.m.
<i>Resultado (ahorro o desahorro) a 31 de diciembre de 20X3 presentado según la base contable anterior</i>	210.000
<i>Reconocimiento de propiedades de inversión a costo atribuido (véase la nota 34)</i>	1.500.000
<i>Resultado (ahorro o desahorro) reexpresado a 1 de enero de 20X4</i>	1.710.000

Determinación de un costo atribuido durante el periodo de transición

- GI40. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención en la NICSP 33 que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir un activo, la NICSP requiere que pueda determinar un costo atribuido para ese activo durante cualquier momento dentro del periodo de dispensa transitorio de tres años.
- GI41. La depreciación y amortización posterior, si procede, se basa en el costo atribuido y comienza desde la fecha de adopción de las NICSP, o cuando las exenciones de transición que proporcionaron la dispensa hayan expirado, o cuando los elementos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
- GI42. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP adopta las NICSP el 1 de enero de 20X1 y adopta la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para el reconocimiento de una propiedad de inversión. Puesto que la entidad que adopta por primera vez las NICSP no tiene información del costo fiable sobre el costo histórico de la propiedad de inversión en la fecha de adopción de las NICSP, decide determinar un costo atribuido para la propiedad de inversión. El costo atribuido para la propiedad de inversión se determina durante el segundo periodo sobre el que se informa (es decir, 20X2) en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención. La NICSP 33 permite que la entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice el costo atribuido determinado durante 20X2 para reconocer la propiedad de inversión ajustando el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura a 1 de enero de 20X2. El costo atribuido determinado el 1 de enero de 20X2 se usará para establecer la depreciación posterior y para evaluar el deterioro del valor cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP elija aplicar el modelo del costo como su base de medición posterior al aplicar la NICSP 16.

NICSP 5, Costos por Préstamos

- GI43. Una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X3 y adopta el tratamiento alternativo permitido para contabilizar los costos por préstamos. Los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición del activo ascienden a 525.000 u.m., de los cuales 500.000 u.m. se incurrieron antes de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), mientras que 25.000 u.m. se incurrieron en el primer periodo sobre el que se informa, terminado el 31 de diciembre de 20X3. El párrafo 90 de la NICSP 33 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca de forma retroactiva los costos por préstamos incurridos antes de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) cuando elige el método alternativo permitido. Por ello, las 500.000 u.m. se incorporarán al costo del activo reconocido en el estado de situación financiera de apertura a 1 de enero de 20X3.

GI44. Si la entidad ha elegido por aplicar el tratamiento de referencia, el párrafo 88 de las NICSP 33 recomienda, pero no requiere, que la entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la política contable de forma retroactiva. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP elige aplicar su política contable de forma prospectiva solo contabilizará como gasto 25.000 u.m. en el estado de rendimiento financiero para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X3.

NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación

GI45. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha recibido importes que todavía no cumplen los requisitos para reconocerse como ingresos según la NICSP 9 (por ejemplo, los importes de una venta que no cumple los requisitos para su reconocimiento como ingreso), la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá los importes recibidos como un pasivo en su estado de situación financiera de apertura y medirá ese pasivo por el importe recibido. Ésta dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso en su estado de rendimiento financiero cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de la NICSP 9.

NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

GI46. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP cumple con la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, para determinar su moneda funcional y de presentación. Cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP elabora su estado de situación financiera de apertura, aplicará la NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, a todos los periodos durante los que la economía de la moneda funcional o de presentación sea hiperinflacionaria.

GI47. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige el uso de las exenciones de los párrafos 64 a 76 de la NICSP 33, aplicará la NICSP 10 a los periodos posteriores a la fecha para la que se determinó el importe revaluado o el valor razonable.

NICSP 14, Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación

GI48. Excepto por lo descrito en el párrafo GI49, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará la NICSP 14 *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* para determinar si:

- su estado de situación financiera de apertura refleja un hecho que ha tenido lugar después de la fecha de transición; y
- las cifras comparativas en sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP, cuando proceda, reflejan un hecho ocurrido después de la finalización de dicho periodo comparativo.

GI49 Los párrafos 23 a 26 de la NICSP 33 requieren algunas modificaciones a los principios contenidos en la NICSP 14 cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP determina si los cambios en las estimaciones son hechos que implican o no ajustes en la fecha de adopción de las NICSP (o, cuando corresponda, al término del periodo comparativo). Los casos 1 y 2, que se pueden ver a continuación, ilustran tales modificaciones. En el caso 3 siguiente, los párrafos 23 a 26 de la NICSP 33 no requieren modificaciones de los principios contenidos en la NICSP 14.

- (a) Caso 1—Si la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP requería estimaciones de elementos similares para la fecha de adopción de las NICSP, usando una política contable que es congruente con las NICSP. En este caso, las estimaciones según las NICSP necesitan ser congruentes con las estimaciones hechas para esa fecha según la base contable anterior, a menos que exista evidencia objetiva de que aquellas estimaciones fueron erróneas (véase la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). La entidad que adopta por primera vez las NICSP informará de las revisiones posteriores de aquellas estimaciones como hechos del periodo en el que hace las revisiones, pero no como hechos que implican ajustes como consecuencia de la obtención de evidencia adicional acerca de las condiciones que existían en la fecha de adopción de las NICSP.
- (b) Caso 2—La base contable anterior requería estimaciones de partidas similares para la fecha de adopción de las NICSP, pero la entidad hizo esas estimaciones usando políticas contables que no son congruentes con sus políticas contables según las NICSP. En este caso, las estimaciones según las NICSP necesitan ser congruentes con las estimaciones requeridas según la base contable anterior en esa fecha (a menos que exista evidencia objetiva de que aquellas estimaciones fueron erróneas), después de ajustar por las diferencias en las políticas contables. El estado de situación financiera de apertura reflejará estos ajustes por la diferencia en las políticas contables. Como en el caso 1, la entidad que adopta por primera vez las NICSP informará de las revisiones posteriores a aquellas estimaciones como hechos del periodo en el que hace las revisiones.

Por ejemplo, la base contable anterior puede haber requerido que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y mida provisiones sobre una base congruente con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, salvo que dicha medición con la base contable anterior se realizó sin descontar los importes. En este ejemplo, la entidad que adopta por primera vez las NICSP usará las estimaciones según la base contable anterior como datos a la hora de realizar la medición descontada que requiere la NICSP 19.

- (c) Caso 3—La base contable anterior no requería estimaciones de partidas similares en la fecha de adopción de las NICSP. Las estimaciones según las NICSP para esa fecha reflejan las condiciones existentes en dicha fecha. En concreto, las estimaciones de los precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio de moneda extranjera en la fecha de adopción de las NICSP reflejan las condiciones de mercado en ese momento. Esto es congruente con la distinción en la NICSP 14 entre hechos que implican ajuste después del periodo sobre el que se informa y hechos que no implican ajuste después de dicho periodo.
- GI50. Como ejemplo: los primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP de la Entidad A son para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X5, en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige presentar información comparativa. En términos de su base contable anterior las transacciones y sucesos siguientes se registran en los estados financieros de la Entidad A a 31 de diciembre de 20X3 y 20X4:

- (a) realizó estimaciones para los gastos acumulados (devengados) y las provisiones en las respectivas fechas;
- (b) la entidad contabilizó un plan de pensiones de beneficios definidos utilizando una base contable de efectivo; y
- (c) no reconoció una provisión por un litigio que surgió de hechos ocurridos en septiembre de 20X4. Cuando el litigio se concluyó el 30 de junio de 20X5, se requirió que la entidad A pagara 1.000 u.m. y pagó el 10 de julio de 20X5.

Al preparar sus estados financieros de transición conforme a las NICSP, la entidad A concluyó que sus estimaciones de gastos acumulados (devengados) y provisiones, según la base contable anterior, a 31 de diciembre de 20X3 y 20X4, fueron realizadas de forma congruente con sus políticas contables conforme a las NICSP. Aunque algunos de los importes para los gastos acumulados (devengados) y provisiones resultaron ser sobreestimaciones y otros infravaloraciones, la entidad A concluye que tales estimaciones eran razonables y que, por tanto, no se había producido ningún error. Como consecuencia, la contabilización de tales desviaciones implica realizar los ajustes rutinarios de las estimaciones según la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Aplicación de los requerimientos

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

- (a) no ajustará las estimaciones previas para los gastos acumulados (devengados) y provisiones; y
- (b) hará las estimaciones necesarias (en forma de suposiciones actuariales) para contabilizar el plan de pensiones según la NICSP 39, *Beneficios a los*

Empleados. Las suposiciones actuariales de la entidad A, a 1 de enero de 20X4 y a 31 de diciembre de 20X4, no reflejan las condiciones que aparecieron después de tales fechas. Por ejemplo, la entidad A utilizó:

- (i) tasas de descuento referidas a 1 de enero de 20X4 y 31 de diciembre de 20X4 para el plan de pensiones y las provisiones, que reflejan las condiciones del mercado en esas fechas; y
- (ii) suposiciones actuariales a 1 de enero de 20X4 y 31 de diciembre de 20X4 sobre tasas de rotación de empleados futuras, que no reflejan las condiciones que aparecieron tras las mismas—tales como un incremento significativo en las tasas de rotación estimadas para los empleados a consecuencia de una reducción de los beneficios del plan de pensiones en 20X5.

El tratamiento del litigio judicial a 31 de diciembre de 20X4 depende de la razón por la que la entidad A no reconoció la provisión según la base contable anterior en tal fecha.

Suposición 1 – La base contable anterior era congruente con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. La entidad A concluyó que no se cumplían los criterios para el reconocimiento. En este caso, las suposiciones de la entidad A conforme a las NICSP son congruentes con las realizadas según la base contable anterior. Por ello, la entidad A no reconoce una provisión a 31 de diciembre de 20X4.

Suposición 2 – La base contable anterior de la Entidad A no era congruente con la NICSP 19. Por tanto, la entidad A desarrollará las estimaciones según la NICSP 19. Según la NICSP 19, una entidad determinará si existe la obligación, al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, incluyendo cualquier evidencia adicional proporcionada por hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. De forma similar, de acuerdo con la NICSP 14, *Hechos Ocurridos Despues del Periodo sobre el que se Informa*, la resolución de un litigio judicial después del periodo sobre el que se informa es un suceso después del periodo sobre el que se informa que implica ajuste si confirma que la entidad tenía una obligación presente en tal fecha. En este caso, la resolución del litigio judicial confirma que la entidad A tenía un pasivo en septiembre de 20X4 (cuando ocurrieron los sucesos que dieron lugar al litigio). Por ello, la entidad A reconoce una provisión el 31 de diciembre de 20X4. La entidad A medirá esta provisión descontando las 1.000 u.m. pagadas el 10 de julio de 20X5, para calcular su valor presente, utilizando una tasa de descuento que cumpla con lo dispuesto en la NICSP 19 y refleje las condiciones de mercado a 31 de diciembre de 20X4.

GI51. Los párrafos 23 a 26 de la NICSP 33 no invalidan los requerimientos contenidos en otras NICSP que basan sus clasificaciones o mediciones en las circunstancias existentes en una determinada fecha. Algunos ejemplos son:

- (a) la distinción entre arrendamientos financieros y arrendamientos operativos (véase la NICSP 13 *Arrendamientos*); y
- (b) la distinción entre pasivos financieros e instrumentos de patrimonio (véase la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*).

NICSP 13, Arrendamientos

GI52. De acuerdo con el párrafo 95 de la NICSP 33 y el párrafo 18 de la NICSP 13, un arrendatario o arrendador clasifica los arrendamientos, en la fecha de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), como arrendamientos operativos o arrendamientos financieros sobre la base de circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento. En algunos casos, el arrendatario y el arrendador pueden acordar cambiar las condiciones del arrendamiento, sin proceder a la renovación del mismo, de manera que podría haber resultado una clasificación diferente, según la NICSP 13, si las condiciones modificadas hubieran estado en vigor al comienzo del arrendamiento. Si es así, el contrato revisado se considerará como un contrato para todo el plazo restante desde la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). Sin embargo, los cambios en las estimaciones (por ejemplo, cambios en las estimaciones de la vida útil o del valor residual de la propiedad arrendada), o los cambios en las circunstancias (por ejemplo, incumplimientos del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento.

NICSP 17, Propiedades, Planta y Equipo

GI53. En caso de que los métodos y tasas de depreciación según la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP sean aceptables de acuerdo con las NICSP, la entidad contabilizará los posibles cambios de la vida útil estimada o del patrón de depreciación de forma prospectiva, es decir, desde el momento en que se haga dicho cambio en la estimación (párrafos 22 y 26 de la NICSP 33 y párrafo 76 de la NICSP 17). Sin embargo, en ciertos casos, los métodos y tasas de depreciación según la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP pueden diferir de los que serían aceptables según las NICSP (por ejemplo, si no reflejan una estimación razonable de la vida útil del activo). Si tales diferencias tuvieran un efecto significativo en los estados financieros, la entidad ajustará retroactivamente la depreciación acumulada en su estado de situación financiera de apertura, de forma que cumpla con las NICSP.

GI54. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede elegir el empleo de uno de los siguientes importes como costo atribuido de las propiedades, planta y equipo:

- (a) el valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP (párrafo 67 de la NICSP 33), en cuyo caso la entidad que adopta por primera vez las NICSP proporciona la información a revelar requerida por el párrafo 148 de la NICSP 33; o
- (b) una revaluación según la base contable anterior que cumpla los criterios del párrafo 67 de la NICSP 33.

GI55. La depreciación posterior se basa en ese costo atribuido y comienza a partir de la fecha para la cual la entidad que adopta por primera vez las NICSP

determinó el costo atribuido, o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer ciertos activos, cuando las exenciones que proporcionan la dispensa hayan expirado o el activo se ha reconocido de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero).

- GI56. Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige como política contable el modelo de revaluación de la NICSP 17 para algunas o todas las clases de propiedades, planta y equipo, presentará el superávit de revaluación acumulada como un componente separado de los activos netos/patrimonio. El superávit de revaluación en la fecha de adopción de las NICSP se basa en una comparación del importe en libros del activo en esa fecha con su costo o costo atribuido. Si el costo atribuido es el valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, cuando las exenciones que proporcionan la dispensa hayan expirado, o el activo se ha reconocido o medido de acuerdo con la NICSP 17 (lo que tenga lugar primero), la entidad que adopta por primera vez las NICSP proporcionará la información a revelar requerida por el párrafo 148 de la NICSP 33.
- GI57. Si las revaluaciones efectuadas según la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP no satisfacen los criterios contenidos en el párrafo 67 o 69 de la NICSP 33, la entidad que adopta por primera vez las NICSP medirá los activos revaluados en su estado de situación financiera de apertura según una de las siguientes bases:
- (a) costo (o costo atribuido) menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada según el modelo del costo de la NICSP 17;
 - (b) el costo atribuido, siendo el valor razonable o una alternativa cuando no hay disponible una evidencia basada en el mercado del valor razonable, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir ciertos activos, la fecha en la que se reconozca o mida el activo durante el periodo de transición, o cuando hayan expirado las exenciones transitorias (lo que tenga lugar primero); o
 - (c) un importe revaluado, si la entidad adopta el modelo de revaluación de la NICSP 17 como política contable de acuerdo con las NICSP para todos los elementos de propiedades, planta y equipo.
- GI58. La NICSP 17 establece la depreciación por separado de cada componente de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo en relación al total del elemento. No obstante, la NICSP 17 no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento de un activo, por

ejemplo no dice qué constituye un elemento de propiedades, planta y equipo. Por esta razón, se requiere que la entidad realice juicios para aplicar los criterios de reconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la misma (párrafos 18 y 59).

NICSP 39, Beneficios a los Empleados

- GI59. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez aplica la NICSP 39 para medir los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, y reconoce todas las ganancias o pérdidas actuariales acumuladas desde el inicio del plan hasta la fecha de adopción de las NICSP o, cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años desde el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que las exenciones expiren o cuando los planes de beneficios definidos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero).
- GI60. Las suposiciones actuariales de una entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero), son congruentes con las suposiciones actuariales realizadas al final de su periodo comparativo (si la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33) de acuerdo con su base contable anterior (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en políticas contables), a menos que haya evidencia objetiva de que esas suposiciones eran erróneas (párrafo 23 de la NICSP 33). Las revisiones posteriores de dichas suposiciones son una ganancia o pérdida actuarial del periodo en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP realiza las revisiones.
- GI61. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar realizar suposiciones actuariales en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa para el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiren las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero), que no eran necesarias de acuerdo con su base contable. Estas suposiciones actuariales no reflejan las condiciones que surgieron después de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa para el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo

plazo, la fecha en que expiren las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero). En concreto, las tasas de descuento y el valor razonable de los activos del plan en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa para el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiren las exenciones o cuando los pasivos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero), reflejan las condiciones de mercado en esa fecha. De forma análoga, las suposiciones actuariales de la entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de planes de beneficios definidos y otros beneficios a largo plazo a los empleados, la fecha en que expire la exención o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero), sobre tasas de rotación de empleados futuras no reflejan un incremento significativo en las tasas de rotación de empleados estimadas como consecuencia de un recorte del plan de pensiones ocurrido después de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en la que expiren las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero) (párrafo 23 de la NICSP 33).

- GI62. En muchos casos, los estados financieros de transición conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP reflejarán mediciones de las obligaciones por beneficios a los empleados en tres fechas (cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33): el final de primer periodo sobre el que se informa, la fecha del estado de situación financiera comparativo (cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa) y la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha las exenciones que proporcionan dispensa para el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiren las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 39 (lo que tenga lugar primero). La NICSP 39 recomienda que la entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de beneficios post-empleo significativas. Para minimizar costos, la entidad que adopta por primera vez las

NICSP puede solicitar un actuario cualificado que lleve a cabo una valoración actuarial detallada en una o dos de estas fechas, y extienda las valoraciones hacia delante o hacia atrás hasta las otras fechas. Cualquier extensión hacia delante o hacia atrás reflejará todas las transacciones significativas y demás hechos relevantes ocurridos (incluyendo cambios en los precios de mercado y en las tasas de interés) entre esas dos fechas (párrafo 61 de la NICSP 39).

NICSP 21, Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo y NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

- GI63. Los párrafos 98 y 108 de la NICSP 33 requieren que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique los requerimientos de la NICSP 21 y NICSP 26 de forma prospectiva a partir la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), o cuando una entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha las exenciones que proporcionan un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir un activo, la fecha en la que las exenciones que proporcionaron la dispensa expiren o el activo se reconozca o mida. Por ejemplo, si una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X1 y aprovecha el periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir un elemento de propiedades, planta y equipo, no se requeriría evaluar el elemento de propiedades, planta y equipo por deterioro del valor hasta (a) el 31 de diciembre de 20X3 (es decir, la fecha en la que expira la exención transitoria) o (b) la fecha siguiente al reconocimiento del elemento de propiedades, planta y equipo si se reconoció o midió durante el periodo de transición (lo que tenga lugar primero).
- GI64. Las estimaciones usadas para determinar si una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconoce una pérdida por deterioro del valor (y medir tal pérdida por deterioro del valor) en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de los activos, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los activos se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) son congruentes con las estimaciones realizadas al final de su periodo comparativo (si la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33), la base contable anterior de la entidad que adopta por primera vez las NICSP (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que las estimaciones eran erróneas (párrafos 23 y 24 de la NICSP 33). La entidad que adopta por primera vez las NICSP presentará cualquier revisión posterior a esas estimaciones como un hecho del periodo en el que haga las revisiones.
- GI65. Para evaluar si necesita reconocer una pérdida por deterioro del valor (y al medir tal pérdida por deterioro del valor) en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la

exención que dispensa del reconocimiento de activos, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los activos se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar hacer estimaciones para esa fecha que no sean necesariamente acordes con la base contable anterior. Estas estimaciones y suposiciones no reflejan condiciones que surgieron después de la fecha de transición, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de activos, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los activos se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) (párrafo 25 de la NICSP 33).

NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación

GI66. En su estado de situación financiera de apertura, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el criterio de la NICSP 28 para clasificar los instrumentos financieros emitidos (o los componentes de instrumentos compuestos emitidos) como pasivos financieros o como instrumentos de activos netos/patrimonio, de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual en el primer momento en el que dicho instrumento satisface los criterios de reconocimiento de la NICSP 28 (párrafos 13 y 35), sin considerar hechos posteriores a esa fecha (distintos de los cambios en los términos de los instrumentos).

NICSP 41, Instrumentos Financieros

Reconocimiento

GI67. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconoce todos los activos financieros y pasivos financieros (incluyendo todos los derivados) que cumplen los requisitos para su reconocimiento de acuerdo con la NICSP 41 y no han cumplido todavía los requisitos para la baja en cuentas de acuerdo con la NICSP 41, excepto los activos financieros no derivados y pasivos financieros no derivados dados de baja en cuentas de acuerdo con la base contable anterior antes de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de los instrumentos financieros, la fecha en que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) a los que la entidad que adopta por primera vez las NICSP no elija para aplicar el párrafo 116 de la NICSP 33 (véanse los párrafos 115 y 116 de la NICSP 33).

GI68. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP que no aplique el párrafo 116 de la NICSP 33 no reconoce activos transferidos en una titulización, transferencia u otra transacción de baja en cuentas que haya tenido lugar antes de la fecha de adopción de las NICSP si tales transacciones cumplían las condiciones para ser dadas de baja según su base contable

anterior. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el mismo acuerdo de titulización u otro acuerdo de baja en cuentas para transferencias posteriores después de la fecha de transición a las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), esas transferencias posteriores cumplen los requisitos para la baja en cuentas solo si cumplen los criterios de baja en cuentas de la NICSP 41.

Derivados implícitos

GI69. Cuando la NICSP 41 requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP separe un derivado implícito de un contrato anfitrión, los importes en libros iniciales de los componentes en la fecha en la que el instrumento satisface por primera vez los criterios de reconocimiento de la NICSP 41 reflejan las circunstancias a esa fecha (NICSP 41, párrafo 49). Si la entidad que adopta por primera vez las NICSP no puede determinar de forma fiable el importe en libros inicial del derivado implícito y del contrato anfitrión, medirá el contrato combinado completo al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (NICSP 41, párrafo 52).

Medición

GI70. Al preparar su estado de situación financiera de apertura, una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará los criterios de la NICSP 41 para identificar los activos financieros y pasivos financieros que se miden a valor razonable y los que se miden a costo amortizado.

Ajustes al importe en libros de instrumentos financieros en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) o durante el periodo de transición

GI71. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP tratará un ajuste al importe en libros de un activo financiero o pasivo financiero como un ajuste a reconocer en el saldo de apertura del resultado (ahorro o desahorro) acumulado en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de instrumentos financieros, la fecha en que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), solo en la medida en que proceda de la adopción de la NICSP 41. Puesto que todos los derivados, distintos de los que son contratos de garantía financiera o los instrumentos de cobertura designados y efectivos, se clasifican como mantenidos para negociar, las diferencias entre el importe en libros anterior (que puede haber sido cero) y el valor razonable de los derivados se reconocen como un ajuste del saldo del resultado (ahorro o desahorro) acumulado al comienzo del ejercicio contable en que se aplica inicialmente la NICSP 41, o cuando la

entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en que la exención expire o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Contabilidad de coberturas

- GI72. Los párrafos 117 a 119 de la NICSP 33 tratan la contabilidad de coberturas. La designación y documentación de una relación de cobertura debe completarse en la fecha de adopción de las NICSP o con anterioridad, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), si la relación de cobertura va a cumplir los requisitos de la contabilidad de coberturas a partir de esa fecha. La contabilidad de coberturas puede aplicarse prospectivamente solo a partir de la fecha en que la relación de cobertura está completamente designada y documentada.
- GI73. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede, según su base contable anterior, haber diferido o no reconocido ganancias y pérdidas en una cobertura del valor razonable de una partida cubierta que no se mide a su valor razonable. Para esta cobertura del valor razonable, una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajustará el importe en libros de la partida cubierta en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero). El ajuste es el menor entre:
- la parte del cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta que refleja el riesgo cubierto designado y que no fue reconocida de acuerdo con su base contable anterior; y
 - la parte del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura que refleja el riesgo cubierto designado y, según su base contable anterior, (i) no se reconoció o (ii) se difirió en el estado de situación financiera como un activo o un pasivo.
- GI74. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede, según su base contable anterior, tener ganancias o pérdidas diferidas sobre una cobertura de flujos de efectivo de una transacción prevista. Si, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP

aplicables (lo que tenga lugar primero), la transacción prevista cubierta no es altamente probable, pero se espera que ocurra, la ganancia o pérdida en su totalidad se reconoce en activos netos/patrimonio. Cualquier ganancia o pérdida acumulada que haya sido reclasificada a activos netos/patrimonio en el momento de la aplicación inicial de la NICSP 41 o, cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero) permanecerá en los activos netos/patrimonio hasta que (a) la transacción prevista posteriormente dé lugar al reconocimiento de un activo no financiero o pasivo no financiero, (b) la transacción prevista afecte al resultado (ahorro o desahorro) o (c) cambien las circunstancias posteriormente y la transacción prevista ya no se espere que ocurra, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida neta acumulada se reclasificará desde activos netos/patrimonio al resultado (ahorro o desahorro). Si el instrumento de cobertura todavía se conserva, pero la cobertura no cumple los requisitos de una cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con la NICSP 41, la contabilidad de coberturas ya no es apropiada a partir de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento o medición de los instrumentos financieros, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los instrumentos financieros se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

NICSP 31, Activos Intangibles

- GI75. El estado de situación financiera de apertura de una entidad que adopta por primera vez las NICSP excluye todos los activos intangibles y otras partidas intangibles que no cumplen los criterios de reconocimiento de acuerdo con la NICSP 31 en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de los activos intangibles, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los activos intangibles se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero), e incluye todos los activos intangibles que cumplen los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 en esa fecha.
- GI76. Los criterios contenidos en la NICSP 31 requieren que una entidad reconozca un activo intangible si, y sólo si:
- es probable que los beneficios económicos futuros que son atribuibles al activo fluyan a la entidad; y
 - el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

La NICSP 31 complementa estos dos criterios con otros adicionales, y más concretos, para los activos intangibles generados internamente.

- GI77. Según los párrafos 63 y 66 de la NICSP 31, una entidad capitalizará los costos de activos intangibles generados internamente de forma prospectiva a partir de la fecha en la que se cumplen los criterios de reconocimiento. La NICSP 33 permite que una entidad reconozca los activos intangibles contabilizados como gasto anteriormente en la medida en que el elemento cumpla la definición de un activo intangible y los criterios de reconocimiento de la NICSP 31. Por ello, si un activo intangible generado internamente cumple los requisitos para su reconocimiento en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que dispensa del reconocimiento de los activos intangibles, la fecha en la que las exenciones expiren o cuando los activos intangibles se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP 31 (lo que tenga lugar primero) la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá o medirá el activo en su estado de situación financiera de apertura, incluso si hubiera reconocido el desembolso relacionado como gasto de acuerdo con su base contable anterior.
- GI78. Si el activo no cumple los criterios de reconocimiento según la NICSP 31 hasta una fecha posterior, su costo es la suma de los desembolsos incurridos desde esta última fecha.
- GI79. Los criterios del párrafo GI76 también se aplican a activos intangibles adquiridos separadamente. En muchos casos, la documentación actual elaborada para apoyar la decisión de adquirir el activo contendrá una valoración de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Además, como se explica en el párrafo 33 de la NICSP 31, el costo de un activo intangible adquirido separadamente puede habitualmente ser medido de forma fiable.
- GI80. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede elegir el empleo de uno de los siguientes importes como costo atribuido de los activos intangibles (excepto los activos intangibles generados internamente):
- el valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de 3 años para no reconocer o medir ciertos activos, la fecha en la que el activo se reconozca o mida durante el periodo de transición o la fecha en que las exenciones expiren (lo que tenga lugar primero) (párrafo 67 de la NICSP 33), en cuyo caso la entidad proporciona la información a revelar requerida por el párrafo 148 de la NICSP 33; o
 - una revaluación según la base contable anterior que cumpla los criterios del párrafo 67 de la NICSP 33.
- GI81. En caso de que los métodos y tasas de amortización, según la base contable anterior, de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, sean aceptables de acuerdo con las NICSP, contabilizará los posibles cambios de la vida útil estimada o del patrón de amortización de forma prospectiva a partir del

momento en que haga dicho cambio en la estimación (párrafos 23 y 24 de la NICSP 33 y párrafo 103 de la NICSP 31). Sin embargo, en ciertos casos, los métodos y tasas de amortización, según la base contable anterior, de la entidad que adopta por primera vez las NICSP, pueden diferir de los que serían aceptables según las NICSP (por ejemplo, si no reflejan una estimación razonable de la vida útil del activo). Si tales diferencias tuvieran un efecto significativo en los estados financieros, la entidad que adopta por primera vez las NICSP ajustará retroactivamente la amortización acumulada en su estado de situación financiera de apertura, de forma que cumpla con las NICSP.

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

GI82. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no consolidaba una entidad controlada de acuerdo con su base contable anterior, entonces, en sus estados financieros consolidados, dicha entidad medirá los activos y pasivos de la entidad controlada por el mismo importe en libros que en los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) de la entidad controlada después de su adopción de las NICSP, tras ajustar según los procedimientos de consolidación y por los efectos de la combinación del sector público en la entidad que adquirió la entidad controlada (párrafo 130 de la NICSP 33). Si la entidad controlada no ha adoptado las NICSP de base de acumulación (o devengo) en sus estados financieros, los importes en libros descritos anteriormente son aquellos que las NICSP exigirían en esos estados financieros.

La entidad controladora adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) antes que la entidad controlada

Antecedentes

GI83. La Entidad controladora A presenta sus primeros estados financieros (consolidados) conforme a las NICSP en 20X5. Su entidad controlada B, totalmente participada por la entidad controladora A desde la creación, prepara información según las NICSP de base de acumulación (o devengo) para propósitos de consolidación interna desde esa fecha, pero no presentará sus primeros estados financieros conforme a las NICSP hasta 20X7.

Aplicación de los requerimientos

GI84. Si la entidad controlada B aplica el párrafo 129(a) de la NICSP 33, los importes en libros de sus activos y pasivos serán los mismos, a 1 de enero de 20X6, en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NICSP, y en el estado de situación financiera consolidado de la entidad controladora A (salvo por los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación), y estarán basados en la fecha de adopción de las NICSP de la entidad controlada B.

GI85. Alternativamente, la entidad controlada B según el párrafo 129(b) de la NICSP 33, medirá todos sus activos o pasivos con referencia a su propia fecha de adopción de las NICSP (enero de 20X6). No obstante, el hecho de

que la entidad controlada B pase a ser en 20X7 una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambia los importes en libros de sus activos y pasivos en los estados financieros consolidados de la entidad controladora A

La entidad controlada adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) antes que la entidad controladora

Antecedentes

GI86. La Entidad controladora C presenta sus estados financieros (consolidados) de transición conforme a las NICSP en 20X7. Su entidad controlada D, totalmente participada por la entidad controladora C desde la creación, presentó sus estados financieros de transición conforme a las NICSP en 20X5. Hasta 20X7 la entidad controlada D preparó información a efectos de la consolidación interna de acuerdo con la base contable anterior de la entidad controladora C.

Aplicación de los requerimientos

GI87. Los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad controlada D a 1 de enero de 20X6, serán los mismos tanto en el estado de situación financiera (consolidado) de apertura según la base contable de acumulación (o devengo) de la entidad controladora C, como en los estados financieros de la entidad controlada D (salvo por los ajustes derivados de los procedimientos de consolidación), y estarán basados en la fecha de adopción de las NICSP de la entidad controlada D. El hecho de que la entidad controladora C se convierta en entidad que adopta por primera vez las NICSP en 20X7, no cambia esos importes en libros (párrafo 129 de la NICSP 33).

GI88. Los párrafos 129 y 130 de la NICSP 33 no invalidan los siguientes requerimientos:

- El resto de la NICSP 33 para medir todos los activos y pasivos para los que los párrafos 129 y 130 de la NICSP 33 no son relevantes.
- Suministrar toda la información a revelar requerida por esta NICSP en la propia fecha de transición a las NICSP de la entidad que adopta por primera vez las NICSP.

GI89. El párrafo 129 de la NICSP 33 se aplica si una entidad controlada se convierte en una entidad que adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controladora, por ejemplo si la entidad controladora preparaba un paquete de información conforme a las NICSP de base de acumulación (o devengo) a efectos de consolidación, pero no presentaba un conjunto completo de estados financieros conforme a las NICSP. Esta situación podría ser pertinente no sólo si el paquete de información de la entidad controladora cumplía totalmente con los criterios de reconocimiento y medición de las NICSP, sino también cuando se ajustaba principalmente por temas tales como revisión de hechos ocurridos después de la fecha de presentación y el reparto centralizado de los costos por pensiones. Sin embargo, el párrafo 129 de la NICSP 33 no

permite a la entidad controlada ignorar errores que no son significativos para los estados financieros consolidados de su entidad controladora, pero son materiales para sus propios estados financieros.

Presentación e información a revelar

GI90. Los párrafos 135 a 140 de la NICSP 33 requieren que una entidad que adopta por primera vez las NICSP revele cierta información cuando aprovecha las exenciones y disposiciones transitorias en su adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Como ilustración:

Notas a los estados financieros del año que termina el 31 de diciembre de 20X2

Nota 48 - Adopción de exenciones y disposiciones transitorias de la NICSP 33

La Entidad X del Sector Público adoptó las NICSP de base de acumulación (o devengo) el 1 de enero de 20X1 y eligió adoptar la exención transitoria de la NICSP 33 que le permite aplicar un costo atribuido y un periodo de hasta tres años para medir los terrenos y construcciones y propiedades de inversión.

La Entidad X del Sector Público aprovechó estas exenciones para determinar un costo atribuido, y medir sus terrenos y construcciones y propiedades de inversión. Como resultado de adoptar estas exenciones y disposiciones transitorias la entidad no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), en la medida que la adopción de estas exenciones transitorias afecta la presentación razonable de los estados financieros de la Entidad X del Sector Público y su capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo).

No se adoptaron o aplicaron otras exenciones transitorias que afecten la presentación razonable y la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición a otros activos o pasivos.

Durante el periodo analizado, la Entidad X del Sector Público reexpresó su saldo de apertura de propiedades de inversión con un valor adicional de 1.200.000 u.m. después de determinar el costo atribuido el 30 de junio de 20X2 para las propiedades de inversión bajo su control.

Al final del ejercicio, la Entidad X del Sector Público no ha determinado todavía un costo atribuido para terrenos y construcciones y todavía no ha medido estos activos en sus estados financieros. Los terrenos y construcciones reflejan un saldo de cierre de 2.500.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X2. Este valor se determinó bajo la base contable anterior de la Entidad X del Sector Público.

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

La Entidad X del Sector Público tiene previsto aplicar una exención transitoria de tres años para medir sus terrenos y construcciones y al determinar un costo atribuido para estos activos.

La Entidad X del Sector Público ha nombrado un tasador para valorar los terrenos y ha desarrollado un modelo para medir las construcciones. El progreso para determinar las valoraciones para los terrenos y construcciones es acorde a su plan de implementación.

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33 Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o devengo)

GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en otras NICSP de base de acumulación (o devengo)

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33 Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o devengo)

GI92. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en otras NICSP de base de acumulación (o devengo)

NICSP	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 1, <i>Presentación de Estados Financieros</i>						✓	En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años	• Se recomienda la presentación de información comparativa
NICSP 2, <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	✓							
NICSP 3, <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i>	✓							
NICSP 4, <i>Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</i>								<ul style="list-style-type: none"> Exención de cumplir con los requerimientos de conversiones acumuladas No requerida para aplicar el Apéndice A a partidas inicialmente reconocidas antes de la fecha de adopción de las NICSP

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 5, <i>Costos por préstamos</i>			✓	Cuando se opta por la alternativa permitida como política contable				<ul style="list-style-type: none"> Recomendado aplicar el tratamiento de referencia de forma retroactiva La alternativa permitida debe aplicarse de forma retroactiva
NICSP 9, <i>Ingresos de Transacciones con Contraprestación</i>			✓			✓		
					En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos			
NICSP 10, <i>Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</i>								<ul style="list-style-type: none"> Disposiciones sobre hiperinflación grave
NICSP 11, <i>Contratos de Construcción</i>			✓					
NICSP 12, <i>Inventarios</i>			✓	✓	✓	✓	Inventarios reconocidos según la base contable anterior	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada				
	NO	SI	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información
NICSP 13, <i>Arrendamientos</i>			✓ Activos o pasivos por arrendamiento no reconocidos según la base contable anterior	✓ Activos o pasivos por arrendamiento reconocidos según la base contable anterior	
NICSP 14, <i>Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación</i>	✓				
NICSP 16 <i>Propiedades de Inversión</i>	✓	✓	Propiedades de inversión no reconocidas según la base contable anterior	✓ Propiedades de inversión reconocidas según la base contable anterior	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 17, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	✓	✓	Propiedades, planta y equipo no reconocidos según la base contable anterior	Propiedades, planta y equipo reconocidos según la base contable anterior	✓	Propiedades, planta y equipo reconocidos según la base contable anterior		

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada				
	NO	SI	SI	SI	SI
	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos
NICSP 18, <i>Información Financiera por Segmentos</i>	✓ Sin información por segmentos, en la medida en que se adoptó el periodo de exención de tres años				

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada								
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 19, <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>				✓	✓	✓			
				Solo pasivos relacionados con activos no reconocidos según la base contable anterior a incluir en la estimación inicial del costo de desmantelamiento/ eliminación del elemento/ restauración del lugar	Solo pasivos relacionados con activos reconocidos según la base contable anterior a incluir en la estimación inicial del costo de desmantelamiento/ eliminación del elemento/ restauración del lugar				
NICSP 20, <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>							✓		
NICSP 21, <i>Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo</i>								• Aplicación prospectiva	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada								
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 22, <i>Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General</i>	✓								
NICSP 23, <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i>		✓			✓		✓		
			Todos los ingresos sin contraprestación no reconocidos según la base contable anterior		Todos los ingresos sin contraprestación reconocidos según la base contable anterior		Todos los ingresos sin contraprestación reconocidos según la base contable anterior	En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada				
	NO	SI	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	Otros
NICSP 24, <i>Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros</i>	✓				• Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos
NICSP 26, <i>Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo</i>		✓			• Aplicación prospectiva
NICSP 27, <i>Agricultura</i>		✓	Actividades biológicas y agrícolas no reconocidas según la base contable anterior	Actividades biológicas y agrícolas reconocidas según la base contable anterior	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada				
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición
NICSP 28, <i>Instrumentos Financieros: Presentación</i>					• Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos
NICSP 30, <i>Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i>					• Disposiciones para no separar el componente de pasivo y activos netos/patrimonio en circunstancias específicas
NICSP 31, <i>Activos Intangibles</i>	✓	✓	Activos intangibles no reconocidos de los AII según la base contable generados internamente	Activos intangibles reconocidos según la base contable anterior	• No se presenta información comparativa sobre la naturaleza y magnitud de los riesgos
					• Disposición para reconocer activos intangibles generados internamente contabilizados como gasto anteriormente

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada					
	NO	SI	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Otros
NICSP 32, <i>Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente</i>	✓	✓	Activo de concesión de servicios y pasivo relacionado no reconocidos según la base contable anterior	Activo de concesión de servicios y pasivo relacionado reconocidos según la base contable anterior		<ul style="list-style-type: none"> • Disposición sobre cómo reconocer el pasivo relacionado
NICSP 35, <i>Estados Financieros Consolidados</i>	✓			✓	✓	<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones cuando la entidad controladora o controlada adoptan las NICSP en fechas diferentes • Exención para no preparar estados financieros como estados financieros consolidados • <i>(Evaluar si es entidad de inversión en la fecha de adopción y medición a valor razonable en esa fecha)</i>

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada								
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 36, <i>Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos</i>	✓					✓		✓	<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones cuando la entidad controladora y asociadas adoptan las NICSP en fechas diferentes • Exención para no incluir inversiones en asociadas en los estados financieros consolidados
	✓					✓		✓	<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones cuando la entidad controladora y asociadas adoptan las NICSP en fechas diferentes • Exención para no incluir participaciones en negocios conjuntos en los estados financieros consolidados

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	NO	Exención transitoria proporcionada					
		SI	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos
NICSP 37, <i>Acuerdos Conjuntos</i>							<ul style="list-style-type: none"> • Disposición sobre cómo medir la inversión en negocios conjuntos anteriormente contabilizada usando la consolidación proporcional
NICSP 39, <i>Beneficios a los Empleados</i>		✓	Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo reconocidos según la base contable anterior	Para beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo reconocidos según la base contable anterior	✓	Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo reconocidos según la base contable anterior	<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones sobre cómo determinar el pasivo inicial • Disposición para no separar las ganancias y perdidas actuariales acumuladas

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

NICSP	Exención transitoria proporcionada								
	NO	SI	Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 41, <i>Instrumentos financieros</i>	✓	✓	Para instrumentos financieros no reconocidos según la base contable anterior	✓	Para instrumentos financieros reconocidos según la base contable anterior	✓			<ul style="list-style-type: none"> • Disposiciones sobre la designación/baja en cuentas/contabilidad de coberturas • Aplicar los principios de deterioro del valor de forma prospectiva
NICSP 42, <i>Beneficios Sociales</i>			Pasivos por beneficios sociales no reconocidos según la base contable anterior	✓	Pasivos por beneficios sociales reconocidos según la base contable anterior	✓			

Apéndice

Se requiere la diferenciación entre exenciones y disposiciones de transición que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique o puede optar por aplicar en la fecha de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengó)

Este Apéndice resume las exenciones y disposiciones transitorias que una entidad que adopta por primera vez las NICSP se requiere que aplique en los términos de esta NICSP, y las que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por aplicar en el momento de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengó).

Como las exenciones y disposiciones transitorias que pueden ser elegidas pueden también afectar la presentación razonable y la capacidad de la entidad que adopta por primera vez las NICSP para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengó), tal como se explica en los párrafos 27 a 32 de la NICSP 33, el Apéndice hace una distinción entre las exenciones y disposiciones transitorias que afectan la presentación razonable y la capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengó) y las que no.

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengó)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengó)
NICSP 1		✓
NICSP 4	<ul style="list-style-type: none"> • Presentación de información comparativa • Diferencias transitorias acumuladas en la fecha de adopción • No requerida para aplicar el Apéndice A a partidas inicialmente reconocidas antes de la fecha de adopción de las NICSP 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ✓

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
NICSP 5	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento alternativo permitido y ha aprovechado el periodo de exención • Adopción del tratamiento alternativo en la fecha de adopción - aplicación retroactiva • Adopción del tratamiento de referencia en la fecha de adopción - aplicación retroactiva de los costos incurridos antes y después de la fecha de adopción 	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p> <p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p>
NICSP 9	<ul style="list-style-type: none"> • Dispensa para el reconocimiento o medición de los ingresos relacionados con la adopción del periodo de dispensa de tres años para reconocer o medir instrumentos financieros 	<p>✓</p>

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
NICSP 10 • Determinación de si la economía hiperinflacionaria está sujeta a hiperinflación grave en la fecha de adopción • Medición de los activos y pasivos si la fecha de adopción es a partir de la fecha de normalización	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
NICSP 12 • Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambio de la política contable para medir activos		Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
NICSP 13	<ul style="list-style-type: none"> • No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) 	<ul style="list-style-type: none"> • No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
NICSP 16	<ul style="list-style-type: none"> • Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambio de la política contable para medir activos 	<ul style="list-style-type: none"> • Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambio de la política contable para medir activos

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
NICSP 17 • Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambio de la política contable para medir activos	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
NICSP 18 • No preparación de información segmentada dentro de los tres años siguientes a la adopción	Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
NICSP 19 • No reconocer y medir pasivos relacionados con la estimación inicial de costos de desmantelamiento y eliminación del elemento si se adoptó la dispensa para el reconocimiento o medición de activos		✓

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que aplicarse o elegirse
NICSP 20 • No revelar información sobre relaciones entre partes relacionadas, transacciones entre partes relacionadas e información sobre personal clave de la gerencia	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
NICSP 21 • Aplicación de las disposiciones de deterioro del valor de forma prospectiva en la fecha de adopción o cuando los activos se reconocen si se aplicó el periodo de dispensa	✓	
NICSP 26 • Aplicación de las disposiciones de deterioro del valor de forma prospectiva en la fecha de adopción o cuando los activos se reconocen si se aplicó el periodo de dispensa	✓	

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
NICSP 27	<ul style="list-style-type: none"> Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambio de la política contable para medir activos 	<input checked="" type="checkbox"/>
NICSP 28	<ul style="list-style-type: none"> Determinación de si el instrumento financiero tiene un componente de pasivo y de activos netos/patrimonio en la fecha de adopción No separación de un instrumento financiero compuesto si no existe un pasivo en la fecha de adopción 	<input checked="" type="checkbox"/>
NICSP 30	<ul style="list-style-type: none"> No revelar información sobre la naturaleza y magnitud de los riesgos 	<input checked="" type="checkbox"/>

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
NICSP 31	<ul style="list-style-type: none"> Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos y cambio de la política contable para medir activos Reconocer todos activos intangibles generados internamente 	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p> <p>✓</p>
NICSP 32	<ul style="list-style-type: none"> Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos y cambios de política contable para medir activos o pasivos Medición del pasivo según el modelo del pasivo financiero o del modelo de concesión de un derecho al operador en la fecha de adopción o cuando el activo se reconoce si se adopta el periodo de dispensa 	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p> <p>✓</p>

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
Aplicación del costo atribuido a activos o pasivos		√
Aplicación del costo atribuido a activos adquiridos mediante una transacción sin contraprestación		√
Uso del costo atribuido para inversiones en entidades controladas, entidades controladas de forma conjunta y asociadas		√
Preparación de conciliaciones durante el periodo transitorio	√	

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
NICSP 35	<ul style="list-style-type: none"> Dispensa para reconocer o medir participaciones en entidad controlada Opción para no eliminar saldos, transacciones, ingresos y gastos entre entidades Entidad controlada que pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después o antes que su entidad controladora No presentar estados financieros como estados financieros consolidados si se adoptó la dispensa de tres años para reconocer o medir o eliminar 	<ul style="list-style-type: none"> No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) Afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) ✓ ✓ ✓ ✓
	<ul style="list-style-type: none"> Evaluuar si es entidad de inversión en la fecha de adopción y determinar el valor razonable en esa fecha 	

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
NICSP 36	<ul style="list-style-type: none"> Dispensa para reconocer o medir participación en asociada Opción de no eliminar la participación en el resultado (ahorro o desahorro) de la asociada Asociada que pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después o antes que su entidad controladora No presentar las inversiones en asociadas en los estados financieros consolidados si se adoptó la dispensa de tres años para reconocer o medir o eliminar 	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
NICSP 37	<ul style="list-style-type: none"> <i>Medición de la inversión en negocio conjunto anteriormente contabilizado usando la consolidación proporcional</i> 	<input checked="" type="checkbox"/>

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
DE BASE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGÓ) (NICSP)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
NICSP 39	<ul style="list-style-type: none"> Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos y cambios de política contable para medir activos o pasivos Determinación del pasivo inicial para beneficios definidos y otros planes de beneficios a los empleados a largo plazo en la fecha de adopción o cuando el periodo de dispensa expire Reconocimiento del incremento/ disminución en la fecha de adopción o cuando el periodo de dispensa expire en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura 	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p> <p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p>
		<p>Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p>

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p>	<p>No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p> <p>✓</p>
<p>NICSP 41</p> <ul style="list-style-type: none"> Dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos y cambios de política contable para medir activos o pasivos <p><i>Designación</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Designación de un activo o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) en la fecha de adopción <p><i>Deterioro del valor</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Aplicación de las disposiciones de deterioro del valor de forma prospectiva en la fecha de adopción 		<p>✓</p> <p>✓</p>

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<i>Baja en cuentas</i>	<ul style="list-style-type: none"> Aplicación de las disposiciones de baja en cuentas de forma prospectiva en la fecha de adopción Aplicación de las disposiciones de baja en cuentas de forma retroactiva si la información está disponible en la fecha de contabilización inicial 	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
<i>Contabilidad de coberturas</i>	<ul style="list-style-type: none"> Medición de derivados a valor razonable Eliminación de todas las ganancias y pérdidas diferidas Reflejo solo de coberturas que cumplen los requisitos para la contabilidad de coberturas en la fecha de adopción Discontinuación la transacción de cobertura si las condiciones de la contabilidad de coberturas no se cumplen en la fecha de adopción 	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>