

REGLAMENTO (UE) N° 301/2013 DE LA COMISIÓN

de 27 de marzo de 2013

que modifica el Reglamento (CE) n° 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que se refiere a las Mejoras Anuales de las Normas Internacionales de Información Financiera, Ciclo 2009-2011

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad ⁽¹⁾, y, en particular, su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) n° 1126/2008 de la Comisión ⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 17 de mayo de 2012, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) publicó las Mejoras Anuales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Ciclo 2009-2011 (en lo sucesivo denominadas «las mejoras»), en el marco del procedimiento de mejora que lleva a cabo con regularidad ese Consejo para racionalizar y aclarar las referidas normas. Las mejoras están destinadas a subsanar una serie de problemas derivados de posibles incoherencias en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o de la necesidad de una formulación más clara, que, pese a no tener carácter urgente, es imprescindible abordar y que el CNIC/IASB debatió durante el ciclo de trabajos iniciado en 2009. Tres de las mejoras, esto es, las modificaciones del Apéndice D de la NIIF 1, de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 y de la NIC 34, constituyen aclaraciones o correcciones de las Normas correspondientes. Las tres mejoras restantes, esto es, las modificaciones de la NIIF 1, de la NIC 1 y de la NIC 32, introducen cambios en los requerimientos existentes o aportan alguna orientación complementaria sobre la aplicación de esos requerimientos.
- (3) La consulta con el Grupo de Expertos Técnicos (TEG) del Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG) confirma que las mejoras cumplen los criterios técnicos que establece para su adopción el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n° 1606/2002.
- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) n° 1126/2008 en consecuencia.

- (5) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

El anexo del Reglamento (CE) n° 1126/2008 queda modificado como sigue:

- 1) La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* se modifica con arreglo a lo previsto en el anexo del presente Reglamento.
- 2) La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de estados financieros* se modifica con arreglo a lo previsto en el anexo del presente Reglamento.
- 3) La NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* y la NIC 34 *Información financiera intermedia* se modifican de conformidad con la NIC 1 con arreglo a lo previsto en el anexo del presente Reglamento.
- 4) La NIC 16 *Inmovilizado material* se modifica con arreglo a lo previsto en el anexo del presente Reglamento.
- 5) La NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación* se modifica con arreglo a lo previsto en el anexo del presente Reglamento.
- 6) La Interpretación n° 2 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) *Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares* se modifica de conformidad con la NIC 32 con arreglo a lo previsto en el anexo del presente Reglamento.
- 7) La NIC 34 *Información financiera intermedia* se modifica con arreglo a lo previsto en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2013.

Artículo 3

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

⁽¹⁾ DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ DO L 320 de 29.11.2008, p. 1.

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

Hecho en Bruselas, el 27 de marzo de 2013.

Por la Comisión
El Presidente
José Manuel BARROSO

ANEXO

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

NIIF 1	NIIF 1 <i>Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</i>
NIC 1	NIC 1 <i>Presentación de estados financieros</i>
NIC 16	NIC 16 <i>Inmovilizado material</i>
NIC 32	NIC 32 <i>Instrumentos financieros: Presentación</i>
NIC 34	NIC 34 <i>Información financiera intermedia</i>

Modificación de la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Se añaden los párrafos 4A a 4B, 23A a 23B y 39P.

ALCANCE

- 4A Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 2 y 3, las entidades que hayan aplicado las NIIF a un ejercicio anterior, pero cuyos estados financieros anuales previos más recientes no contengan una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las NIIF, deben aplicar esta NIIF o bien aplicar las NIIF con efecto retroactivo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* como si nunca hubiesen dejado de aplicar las NIIF.
- 4B Si una entidad no opta por aplicar esta NIIF de conformidad con el párrafo 4A, deberá aplicar no obstante los requerimientos de información a revelar de los párrafos 23A a 23B de la NIIF 1, además de los requerimientos de información a revelar de la NIC 8.

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR**Explicación de la transición a las NIIF**

- 23A Una entidad que haya aplicado las NIIF a un ejercicio anterior, como se describe en el párrafo 4A, revelará:
- (a) la razón para haber dejado de aplicar las NIIF; y
 - (b) la razón para volver a aplicar las NIIF.
- 23B Si una entidad, de conformidad con el párrafo 4A, no opta por aplicar la NIIF 1, explicará las razones para optar por aplicar las NIIF como si nunca hubiese dejado de aplicarlas.

FECHA DE VIGENCIA

- 39P Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se añadieron los párrafos 4A a 4B y 23A a 23B. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación a ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

Modificación del Apéndice D de la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Se modifica el párrafo D23 y se añade el párrafo 39Q.

Costes por préstamos

- D23 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por aplicar los requerimientos de la NIC 23 desde la fecha de transición o desde una fecha anterior, según lo permitido en el párrafo 28 de la NIC 23. Desde la fecha en la que las entidades que apliquen esta exención empiecen a aplicar la NIC 23, dichas entidades:
- (a) no reexpresarán el componente del coste por préstamos que se haya capitalizado de acuerdo con los PCGA anteriores y que se haya incluido en el importe en libros de los activos en esa fecha; y
 - (b) contabilizarán los costes por préstamos en los que haya incurrido en dicha fecha o posteriormente de acuerdo con la NIC 23, incluidos los costes por préstamos en los que haya incurrido en dicha fecha o posteriormente sobre activos aptos ya en construcción.

FECHA DE VIGENCIA

- 39Q Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modificó el párrafo D23. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación a ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

Modificación de la NIC 1 Presentación de estados financieros

Se modifican los párrafos 10, 38 y 41. Se suprimen los párrafos 39 y 40. Se añaden los párrafos 38A a 38D, 40A a 40D y 139L (aunque el contenido de los párrafos 38A y 38B se base en los párrafos 39 y 40 anteriores, que ahora han sido suprimidos), así como los encabezamientos que preceden a los párrafos 38, 38C y 40A.

Conjunto completo de estados financieros

10 Un conjunto completo de estados financieros comprende:

- (a) un estado de situación financiera al final del ejercicio;
- (b) un estado de resultados y de otro resultado global del ejercicio;
- (c) un estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio;

- (d) un estado de flujos de efectivo del ejercicio;
- (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;
- (ea) información comparativa con respecto al ejercicio anterior tal como se especifica en los párrafos 38 y 38A; y
- (f) un estado de situación financiera al comienzo del ejercicio anterior, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D.

Una entidad puede utilizar, para referirse a los anteriores estados, denominaciones distintas a las utilizadas en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar la denominación «estado del resultado global» en lugar de «estado de resultados y de otro resultado global».

Información comparativa

Información comparativa mínima

- 38** A menos que las NIIF permitan o requieran otra cosa, una entidad presentará información comparativa respecto del ejercicio anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del ejercicio corriente. Una entidad incluirá datos comparativos respecto de la información descriptiva y explicativa, siempre que ello sea relevante para la comprensión de los estados financieros del ejercicio corriente.
- 38A** Una entidad presentará, como mínimo, dos estados de situación financiera, dos estados de resultados y de otro resultado global, dos estados de resultados separados (en caso de presentarse), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio neto, así como las notas correspondientes.
- 38B** En algunos casos, la información explicativa suministrada en los estados financieros de los ejercicios anteriores continúa siendo relevante en el ejercicio corriente. Por ejemplo, una entidad revelará en el ejercicio en curso los detalles de un litigio cuyo desenlace era incierto al final del ejercicio anterior y que todavía está por resolver. Los usuarios podrán encontrar de interés la divulgación de información según la cual existía incertidumbre al final del ejercicio anterior, así como la divulgación de información sobre los pasos que se han dado durante el ejercicio para tratar de resolverla.

Información comparativa adicional

- 38C** Una entidad podrá presentar información comparativa adicional a los estados financieros comparativos mínimos que requieren las NIIF, siempre y cuando dicha información se prepare de conformidad con las NIIF. Tal información comparativa podrá consistir en uno o varios de los estados a los que se refiere el párrafo 10, pero no tiene por qué comprender un conjunto completo de estados financieros. Cuando este sea el caso, la entidad presentará en la nota correspondiente información pertinente en relación con dichos estados adicionales.
- 38D** Por ejemplo, una entidad podrá presentar un tercer estado de resultados y de otro resultado global (presentando, de este modo, el ejercicio corriente, el ejercicio anterior y un ejercicio comparativo adicional). Sin embargo, la entidad no estará obligada a presentar un tercer estado de situación financiera, un tercer estado de flujos de efectivo o un tercer estado de cambios en el patrimonio neto (es decir, un estado financiero comparativo adicional). La entidad estará obligada a presentar, en las notas a los estados financieros, la información comparativa relativa a dicho estado adicional de resultados y de otro resultado global.
- 39** [Eliminado]
- 40** [Eliminado]

Cambio en las políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

- 40A** Una entidad presentará un tercer estado de situación financiera al comienzo del ejercicio anterior además de los estados financieros comparativos mínimos requeridos en el párrafo 38A cuando:
- (a) aplique una política contable retroactivamente, realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o reclasifique partidas en sus estados financieros; y
 - (b) la aplicación retroactiva, reexpresión retroactiva o reclasificación produzca efectos significativos en la información del estado de situación financiera al comienzo del ejercicio anterior.
- 40B** En las circunstancias descritas en el párrafo 40A, una entidad presentará tres estados de situación financiera:
- (a) al cierre del ejercicio corriente;
 - (b) al cierre del ejercicio anterior; y
 - (c) al comienzo del ejercicio anterior.
- 40C** Cuando una entidad esté obligada a presentar estados de situación financiera adicionales de acuerdo con el párrafo 40A, deberá revelar la información requerida por los párrafos 41 a 44 y la NIC 8. Sin embargo, no tendrá que presentar las notas correspondientes al estado de situación financiera de apertura al comienzo del ejercicio anterior.

40D La fecha de dicho estado de situación financiera de apertura será el comienzo del ejercicio anterior, con independencia de si los estados financieros de la entidad presentan o no información comparativa para ejercicios anteriores (tal como permite el párrafo 38C).

41 Si una entidad modifica la presentación o la clasificación de las partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando una entidad reclasifique los importes comparativos, revelará (también a partir del comienzo del ejercicio anterior):

(a) la naturaleza de la reclasificación;

(b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y

(c) el motivo de la reclasificación.

TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA

139L Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modificaron los párrafos 10, 38 y 41, se suprimieron los párrafos 39 a 40 y se añadieron los párrafos 38A a 38D y 40A a 40D. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación a ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

Modificaciones de otras normas consecutivas a la modificación de la NIC 1

Las modificaciones siguientes de otras NIIF son necesarias para garantizar la coherencia con la NIC 1 revisada.

Modificación de la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Se modifica el párrafo 21 y se añade el párrafo 39R.

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

Información comparativa

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

FECHA DE VIGENCIA

39R Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modificó el párrafo 21. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* en los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación en ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

Modificación de la NIC 34 Información financiera intermedia

Se modifica el párrafo 5 y se añade el párrafo 52.

CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

5 La NIC 1 define un conjunto completo de estados financieros como el que incluye los siguientes componentes:

(a) un estado de situación financiera al final del ejercicio;

(b) un estado de resultados y de otro resultado global del ejercicio;

(c) un estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio;

(d) un estado de flujos de efectivo del ejercicio;

(e) notas, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;

(ea) información comparativa con respecto al ejercicio anterior tal como se especifica en los párrafos 38 y 38A de la NIC 1; y

(f) un estado de situación financiera al comienzo del ejercicio anterior, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D de la NIC 1.

Una entidad puede utilizar, para referirse a los anteriores estados, denominaciones distintas a las utilizadas en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar la denominación «estado del resultado global» en lugar de «estado de resultados y de otro resultado global».

FECHA DE VIGENCIA

- 52 Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modifica el párrafo 5 como modificación consecutiva a la modificación de la NIC 1 *Presentación de estados financieros*. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación a ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

Modificación de la NIC 16 *Inmovilizado material*

Se modifica el párrafo 8 y se añade el párrafo 81G.

RECONOCIMIENTO

- 8 Elementos tales como piezas de repuesto, equipo de mantenimiento permanente y equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando respondan a la definición de inmovilizado material. En caso contrario, dichos elementos se clasificarán como existencias.

FECHA DE VIGENCIA

- 81G Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modificó el párrafo 8. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación a ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

Modificación de la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*

Se modifican los párrafos 35, 37 y 39 y se añaden los párrafos 35A y 97M.

PRESENTACIÓN

**Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias
(véase también el párrafo GA37)**

- 35 **Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relativos a un instrumento financiero o a un componente del mismo que sea un pasivo financiero se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del ejercicio. Las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio se reconocerán por la entidad directamente contra el patrimonio neto. Los costes de transacción que correspondan a transacciones de patrimonio se contabilizarán como una deducción del patrimonio neto.**
- 35A El impuesto sobre las ganancias relativo a las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio neto y a los costes de transacción de las transacciones de patrimonio se contabilizarán de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*.
- 37 La entidad incurrirá, por lo general, en diferentes tipos de costes en la emisión o adquisición de sus instrumentos de patrimonio propio. Esos costes pueden comprender, entre otros, las tasas de registro y otras tasas reglamentarias, los importes pagados a los asesores legales, contables y otros asesores profesionales, los costes de impresión y los derechos de timbre. Los costes de las transacciones de patrimonio se contabilizarán como una deducción del importe del mismo, en la medida en que son costes incrementales directamente atribuibles a la transacción de patrimonio, que hubieran sido evitados de no haberse llevado esta a cabo. Los costes de una transacción de patrimonio de la que se haya desistido o se haya abandonado se reconocerán como gastos.
- 39 Se informará por separado del importe de los costes de transacción que se hayan contabilizado como deducciones del patrimonio neto en el ejercicio, de acuerdo con la NIC 1.

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

- 97M Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modificaron los párrafos 35, 37 y 39 y se añadió el párrafo 35A. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación a ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

Modificaciones de otras normas consecutivas a la modificación de la NIC 32

Las modificaciones siguientes de otras NIIF son necesarias para garantizar la coherencia con la NIC 32 revisada.

Modificación de la CINIIF 2 *Aportaciones de los socios de entidades cooperativas e instrumentos similares*

Se modifica el párrafo 11 y se añade el párrafo 17.

ACUERDO

- 11 Como establece el párrafo 35 de la NIC 32, las distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio se reconocerán directamente en el patrimonio neto. Los intereses, dividendos y otros rendimientos relativos a los instrumentos financieros clasificados como pasivos financieros serán gastos, con independencia de que dichos importes pagados se califiquen legalmente como dividendos o intereses, o bien reciban otras denominaciones.

FECHA DE VIGENCIA

- 17 Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modificó el párrafo 11. Las entidades aplicarán dicha modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Si una entidad aplica esa modificación de la NIC 32 como parte de las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011* (publicadas en mayo de 2012) a ejercicios anteriores, la modificación del párrafo 11 deberá aplicarse también a esos ejercicios.

Modificación de la NIC 34 Información financiera intermedia

Se modifica el párrafo 16A y se añade el párrafo 53.

CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDI

Otra información a revelar

- 16A Además de revelar sucesos y transacciones significativos, de conformidad con los párrafos 15 a 15C, la entidad incluirá en las notas de los estados financieros intermedios, siempre que no figure en otra parte del informe financiero intermedio, la información que se detalla a continuación. Esta información deberá ser suministrada con referencia al período transcurrido desde el comienzo del período contable.**

(a) ...

- (g) **La siguiente información por segmentos del negocio (se exige revelar información intermedia segmentada solo si la NIIF 8 *Segmentos de operación* obliga a la entidad a revelar información segmentada en sus estados financieros anuales):**

(i) ...

- (iv) **una valoración de los activos y pasivos totales de un segmento concreto sobre el que deba informarse, si estos importes se facilitan con regularidad a la máxima instancia de toma de decisiones operativas y si se ha registrado una variación significativa con respecto al importe indicado en los últimos estados financieros anuales respecto de dicho segmento sobre el que deba informarse.**

(v) ...

(h) ...

FECHA DE VIGENCIA

- 53 Mediante las *Mejoras anuales, Ciclo 2009–2011*, publicadas en mayo de 2012, se modificó el párrafo 16A. Las entidades aplicarán esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* a los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta modificación a ejercicios anteriores, revelará ese hecho.
-