

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y
Ganancias Acumuladas* de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the IFRS for SMEs. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y
Ganancias Acumuladas* de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la NIIF para las PYMES. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite:

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411

Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la “Fundación IFRS”, así como las expresiones, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundación IASC”, “IASCF”, “NIIF para las PYMES”, “NIC”, “NIIF”, “Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	3
Alcance de esta sección	3
Estado de cambios en el patrimonio	3
Estado de resultados y ganancias acumuladas	6
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	9
Estado de cambios en el patrimonio	9
Estado de resultados y ganancias acumuladas	9
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	10
ponga a prueba su conocimiento	11
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	16
Caso práctico 1	16
Respuesta al caso práctico 1	17
Caso práctico 2	19
Respuesta al caso práctico 2	20
Caso práctico 3	22
Respuesta al caso práctico 3	23

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en los requerimientos para presentar cambios en el patrimonio de una entidad para un periodo de acuerdo con la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas* de la *NIIF para las PYMES*.

La Sección 3 *Presentación de Estados Financieros* de la *NIIF para las PYMES* establece los requerimientos generales de presentación y las Secciones 4 a 8 detallan los requerimientos para la presentación de los estados financieros.

Este módulo introduce al aprendiz en el estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas, lo orienta en el texto oficial, desarrolla su comprensión de los requerimientos a través del uso de ejemplos e indica qué juicios esenciales se necesitan para la presentación de un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar su habilidad en la presentación del estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos para la presentación del estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su habilidad para presentar un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- conocer el objetivo del estado de cambios en el patrimonio;
- conocer las circunstancias en que una entidad puede elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de presentar un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio;
- conocer el objetivo de un estado de resultados y ganancias acumuladas;
- comprender los requerimientos para la presentación de un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas;
- contar con la habilidad para presentar los efectos que implica la aplicación retroactiva de políticas contables y la reexpresión retroactiva de errores de periodos anteriores sobre el patrimonio de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. La Sección 3 *Presentación de Estados Financieros* establece los requerimientos generales para la presentación de los estados financieros.

La Sección 6 determina las partidas por presentar en el estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas, y proporciona una guía obligatoria sobre la secuencia de las partidas y el nivel de agregación.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas* de la NIIF para las PYMES se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario de la NIIF para las PYMES también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 6. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IFRS aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la NIIF para las PYMES y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

- 6.1 Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el **patrimonio** de una entidad para un periodo, en un **estado de cambios en el patrimonio** [Véanse los párrafos 6.2 y 6.3] o, si se cumplen las condiciones especificadas y una entidad así lo decide, en un **estado de resultados y ganancias acumuladas** [Véanse los párrafos 6.4 y 6.5].

Notas

Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos (véase la definición de patrimonio en el Glosario). La Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* determina la clasificación de los instrumentos financieros como patrimonio o pasivos. Sólo si el instrumento emitido se clasificara como patrimonio, la emisión del instrumento se presentaría en el estado de cambios en el patrimonio como una inversión hecha por los propietarios.

Estado de cambios en el patrimonio

Objetivo

- 6.2 El estado de cambios en el patrimonio presenta el resultado del **periodo sobre el que se informa** de una entidad, las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el **otro resultado integral** para el periodo, los efectos de los cambios en **políticas contables** y las correcciones de errores reconocidos en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones recibidas, durante el periodo por los inversores en patrimonio.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

- 6.3 Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio que muestre:
- El **resultado integral total** del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los **propietarios** de la controladora y a las participaciones no controladoras.
 - Para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

- (c) Para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al comienzo y al final del periodo, revelando por separado los cambios procedentes de:
- (i) El resultado del periodo.
 - (ii) Cada partida de otro resultado integral.
 - (iii) Los importes de las inversiones por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Notas

Un estado de cambios en el patrimonio refleja todos los cambios en el patrimonio producidos entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa que surgen de transacciones con los propietarios en su carácter de propietarios (es decir, cambios procedentes de transacciones con los propietarios en su condición de tales) que reflejen un incremento o una disminución en los activos netos del periodo. Este estado suministra una conexión entre el estado de situación financiera de la entidad y su estado del resultado integral.

El estado de cambios en el patrimonio le presenta al usuario información acerca de cada componente del patrimonio, lo que incluye:

- una conciliación entre el importe en libros al comienzo y el final del periodo de cada componente del patrimonio;
- los efectos de la aplicación retroactiva de las políticas contables; y
- los efectos de la reexpresión retroactiva de errores de periodos anteriores.

El estado consolidado de cambios en el patrimonio (de un grupo que incluye una o más subsidiarias parcialmente participadas) también brinda información sobre la participación del patrimonio atribuible a los propietarios de la entidad controladora y aquella que es atribuible a las participaciones no controladoras, e información acerca de los cambios en dichas participaciones.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Ejemplo: estado de cambios en el patrimonio

Ej 1 Un grupo podría presentar su estado consolidado de cambios en el patrimonio como sigue:

Estado consolidado de los cambios en el patrimonio de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

(en miles de unidades monetarias)

	<i>Capital en acciones</i>	<i>Ganancias acumuladas</i>	<i>Coberturas del riesgo de tasa de cambio en transacciones previstas</i>	<i>Cobertura del riesgo de precio de materia prima cotizada en transacciones previstas</i>	<i>Atribuible a los propietarios de la controladora</i>	<i>Participaciones no controladoras</i>	<i>Patrimonio total</i>
Balance al 1 de enero de 20X6	500.000	256.000	(4.000)	2.000	754.000	83.778	837.778
Corrección de un error de un periodo anterior	–	5.000	–	–	5.000	500	5.500
Cambios en políticas contables	–	5.500	–	–	5.500	667	6.167
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X6	500.000	266.500	(4.000)	2.000	764.500	84.945	849.445
Resultado integral total	–	64.000	2.600	(1.100)	65.500	7.111	72.611
Resultados	–	60.000	–	–	60.000	6.000	66.000
Conversión de negocios en el extranjero	–	6.400	–	–	6.400	2.110	8.510
Pérdidas actuariales: planes de beneficios definidos	–	(2.400)	–	–	(2.400)	(999)	(3.399)
Cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura, neto de impuestos	–	–	3.000	(2.000)	1.000	–	1.000
Reclasificados a resultados	–	–	(400)	900	500	–	500
Transacciones con propietarios							
Dividendos	–	(8.000)	–	–	(8.000)	(889)	(8.889)
Balance reexpresado al 31 dic 20X6	500.000	322.500	(1.400)	900	822.000	91.167	913.167

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Balance reexpresado al							
31 dic 20X6	500.000	322.500	(1.400)	900	822.000	91.167	913.167
Resultado integral total	–	101.100	800	(500)	101.400	11.233	112.633
Resultados	–	98.300	–	–	98.300	10.000	108.300
Conversión de negocios en el extranjero	–	3.200	–	–	3.200	1.333	4.533
Pérdidas actuariales: planes de beneficios definidos	–	(400)	–	–	(400)	(100)	(500)
Cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura, neto de impuestos	–	–	1.000	(800)	200	–	200
Reclasificados a resultados	–	–	(200)	300	100	–	100
Transacciones con propietarios							
Emisiones de capital en acciones	100.000	–	–	–	100.000	–	100.000
Dividendos	–	(12.000)	–	–	(12.000)	(1.333)	(13.333)
Transacciones entre propietarios							
Acciones adquiridas en una subsidiaria de la participación no controladora	–	(3.000)	–	–	(3.000)	(5.000)	(8.000)
Balance al 31 dic 20X7	600.000	408.600	(600)	400	1.008.400	96.067	1.104.467

Estado de resultados y ganancias acumuladas

Objetivo

- 6.4 El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo sobre el que se informa. El párrafo 3.18 permite a una entidad presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos para los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Información a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas

- 6.5 Una entidad presentará en el estado de resultados y ganancias acumuladas, además de la información exigida en la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, las siguientes partidas:
- (a) Ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa.
 - (b) Dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar.
 - (c) Reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores.
 - (d) Reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables.
 - (e) Ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Ejemplos: estado de resultados y ganancias acumuladas

- Ej 2 Los únicos cambios en el patrimonio de una entidad en 20X8 y 20X7 (los periodos para los que se presentan los estados financieros) surgen de los resultados, el pago de los dividendos y las correcciones de errores de periodos anteriores.

La entidad presenta un desglose de los gastos por su naturaleza.

La entidad cumple con los criterios delineados en el párrafo 6.4 y podría elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas como sigue:

Estado de resultados y ganancias acumuladas de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 (en miles de unidades monetarias)

	20X8	20X7 <i>reexpresadas</i>
Ingresos de actividades ordinarias	745.000	693.000
Otros ingresos	45.000	36.520
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	31.000	23.000
Consumos de materias primas y consumibles	(461.000)	(342.000)
Gastos por beneficios a los empleados (20X7: 180.000 u.m. expresadas anteriormente)	(220.000)	(197.000)
Gastos por depreciación y amortización	(45.000)	(40.500)
Otros gastos	(9.000)	(8.900)
Costos financieros	(18.000)	(21.320)
Ganancia antes de impuestos (20X7: 159.800 u.m. expresadas anteriormente)	68.000	142.800
Gasto por impuestos a las ganancias (20X7: 39.950 u.m. expresadas anteriormente)	(42.000)	(35.700)
GANANCIA DEL PERIODO (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)	26.000	107.100
Ganancias acumuladas al comienzo del año	307.100	250.000
como se expresó anteriormente	349.850	280.000
corrección de un error de un periodo anterior	(42.750)	(30.000)
Ganancia del año (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)	26.000	107.100
Dividendos declarados y pagados	(60.000)	(50.000)
Ganancias acumuladas al final del año	273.100	307.100

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Ej 3 Un grupo (entidad controladora y su subsidiaria parcialmente participada) que cumple con los criterios delineados en el párrafo 6.4 y presenta un desglose de los gastos por su naturaleza, podría elegir presentar un estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas como sigue:

Estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

(en miles de unidades monetarias)

	20X8	20X7 <i>reexpresadas</i>
Ingresos de actividades ordinarias	745.000	693.000
Otros ingresos	45.000	36.520
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	31.000	23.000
Consumos de materias primas y consumibles	(461.000)	(342.000)
Gastos por beneficios a los empleados (20X7: 180.000 u.m. expresadas anteriormente)	(220.000)	(197.000)
Gastos por depreciación y amortización	(45.000)	(40.500)
Otros gastos	(9.000)	(8.900)
Costos financieros	(18.000)	(21.320)
Ganancia antes de impuestos (20X7: 159.800 u.m. expresadas anteriormente)	68.000	142.800
Gasto por impuestos a las ganancias (20X7: 39.950 u.m. expresadas anteriormente)	(42.000)	(35.700)
GANANCIA DEL PERIODO (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)	26.000	107.100
Ganancias acumuladas al comienzo del año	307.100	254.000
como se expresó anteriormente	349.850	284.000
corrección de un error de un periodo anterior*	(42.750)	(30.000)
Ganancias del año atribuibles a los propietarios de la controladora (20X7: 115.850 u.m. expresadas anteriormente)	21.000	103.100
Dividendos declarados y pagados	(60.000)	(50.000)
Ganancias acumuladas al final del año	268.100	307.100
Participación no controladora al comienzo del año	15.000	12.000
Ganancia del año atribuible a la participación no controladora	5.000	4.000
Participación de dividendos declarados y pagados	(2.000)	(1.000)
Participación no controladora al final del año	18.000	15.000

* El error se relacionó únicamente con la ganancia de la controladora, por lo que no tuvo efecto alguno sobre la participación no controladora.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación.

Estado de cambios en el patrimonio

En muchos casos, surgen pocas dificultades para presentar el estado de cambios en el patrimonio de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. No obstante, en algunos casos es necesario un juicio profesional importante para:

- evaluar qué partidas adicionales, encabezamientos y subtotales son importantes para comprender el estado de cambios en el patrimonio de la entidad;
- determinar si algunos instrumentos financieros emitidos por la entidad se clasifican como patrimonio o pasivos (véase la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*). Sólo si el instrumento emitido se clasificara como patrimonio, la emisión del instrumento se presentaría directamente en el estado de cambios en el patrimonio.

Estado de resultados y ganancias acumuladas

En muchos casos, surgen pocas dificultades para presentar el estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. No obstante, en algunos casos es necesario un juicio profesional importante. Por ejemplo, se requiere la utilización del juicio profesional para lo siguiente:

- evaluar qué partidas adicionales, encabezamientos y subtotales son importantes para comprender el estado de resultados y ganancias acumuladas de la entidad;
- identificar las operaciones discontinuadas y separar sus resultados después de impuestos de los ingresos y gastos de las operaciones continuadas;
- evaluar qué clasificación de gastos (por función o por naturaleza) proporciona información que sea confiable y más relevante;
- clasificar ciertos gastos por su función (p. ej., la distribución de gastos que corresponden a más de una función de la entidad);
- clasificar ciertos gastos por su naturaleza (p. ej., separar los componentes de determinados gastos que incluyen partidas que son diferentes en su naturaleza).

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Una visión general, de alto nivel, de las diferencias entre los requerimientos publicados al 9 de julio de 2009 para la presentación de los cambios en el patrimonio de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*) y las NIIF completas (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*) incluye:

- La *NIIF para las PYMES* está redactada en lenguaje sencillo e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.
- La *NIIF para las PYMES* le permite a una entidad presentar un solo estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de estados separados del resultado integral y cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos para los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables. Esta opción no existe en las NIIF completas.
- Al disponer de un negocio en el extranjero, la *NIIF para las PYMES* no exige la “reclasificación” a resultados de las diferencias de cambio acumuladas que se reconocieron anteriormente en otro resultado integral.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la presentación de un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la *NIF para las PYMES*

Una vez que haya completado la prueba, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba. Suponga que todos los importes son reales.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado más correcto.

Pregunta 1

El estado de cambios en el patrimonio incluye una conciliación entre:

- (a) el importe en libros de las ganancias acumuladas al comienzo y el final del periodo.
- (b) el importe en libros del patrimonio total al comienzo y el final del periodo.
- (c) el importe en libros de cada componente del patrimonio al comienzo y el final del periodo, revelando por separado los cambios que surjan de: (i) resultados, (ii) cada partida del resultado integral, y (iii) los importes de inversiones realizadas por los propietarios, y dividendos y otras distribuciones otorgados a éstos.

Pregunta 2

En el estado de cambios en el patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva de un cambio en una política contable se presenta:

- (a) por separado para cada componente del patrimonio únicamente.
- (b) en conjunto para el patrimonio total únicamente.
- (c) en conjunto para el patrimonio total y por separado para los importes totales atribuibles a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras.

Pregunta 3

¿Cuál de las siguientes opciones se presenta en el estado de cambios en el patrimonio?

- (a) inversiones hechas por los propietarios (p. ej., emisiones de acciones).
- (b) distribuciones a los propietarios (p. ej., dividendos).
- (c) cambios en la participación en subsidiarias que no derivan en una pérdida de control.
- (d) todos los casos de (a) a (c) anteriores.
- (e) ninguno de los casos de (a) a (c) anteriores.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Pregunta 4

Una entidad:

- (a) debe elegir presentar ya sea un estado de resultados y ganancias acumuladas o un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio (es decir, una elección libre de la política contable para todas las entidades que preparan sus estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*).
- (b) cuyos únicos cambios en su patrimonio en los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de resultados, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, debe presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio.
- (c) cuyos únicos cambios en su patrimonio en los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de resultados, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, puede, pero no se le exige que lo haga, presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio.
- (d) que elige presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas debe también presentar un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio.

Pregunta 5

El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta:

- (a) los resultados y las ganancias acumuladas de una entidad al comienzo y el final del periodo sobre el que se informa.
- (b) los resultados y los dividendos declarados y pagados o pagaderos de una entidad en el periodo.
- (c) los resultados, las ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa, los dividendos declarados y pagados o pagaderos en el periodo y las ganancias acumuladas de una entidad al final del periodo sobre el que se informa.
- (d) las partidas requeridas por la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, las ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa, los dividendos declarados y pagados o pagaderos en el periodo, las reexpresiones de las ganancias acumuladas por correcciones de errores de un periodo anterior y cambios en las políticas contables, y las ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Pregunta 6

¿La presencia de cuál de las siguientes transacciones en el actual periodo sobre el que se informa impediría que una entidad pueda elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas?

- (a) La entidad distribuye terrenos y edificios (clasificados como propiedades de inversión) como un dividendo a su único accionista.
- (b) La entidad distribuye terrenos y edificios (clasificados como propiedades, planta y equipo) como un dividendo a su único accionista.
- (c) La entidad distribuye terrenos y edificios (clasificados como inventario) como un dividendo a su único accionista.
- (d) La entidad adquirió 100 de sus propias acciones de uno de sus dos accionistas.

Pregunta 7

¿La presencia de cuál de los siguientes eventos en el actual periodo sobre el que se informa impediría que una entidad pueda elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas?

- (a) El hallazgo de un error de importancia relativa de un periodo anterior. Nota: el error se corrige mediante una reexpresión retroactiva.
- (b) El cambio voluntario de una política contable. Nota: la nueva política contable se aplica retroactivamente.
- (c) Un cambio de presentación en el desglose de los gastos de una presentación por función a una presentación por naturaleza.
- (d) Ninguno de los casos de (a) a (c) anteriores.

Pregunta 8

El resultado integral total del periodo se presenta en un estado de cambios en el patrimonio de forma que:

- (a) muestre por separado el importe total atribuible a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras.
- (b) muestre por separado un desglose de los gastos por función o por naturaleza.
- (c) muestre por separado las partidas requeridas en la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*.
- (d) muestre por separado los resultados y el total de otro resultado integral.

Pregunta 9

En el estado de cambios en el patrimonio, los efectos de la corrección de un error de un periodo anterior se presentan:

- (a) por separado para cada componente del patrimonio.
- (b) en conjunto para el patrimonio total.
- (c) en conjunto para el patrimonio total y por separado para los importes totales atribuibles a los propietarios de la entidad y a las participaciones no controladoras.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Pregunta 10

A partir de su constitución, una subsidiaria estaba participada en un 75 por ciento por la entidad que informa (controladora) y en un 25 por ciento por un tercero independiente. En el actual periodo sobre el que se informa, donde el patrimonio de la subsidiaria era de 100.000 u.m. (es decir, capital en acciones de 1.000 u.m. y ganancias acumuladas de 99.000 u.m.), la controladora adquirió el 25 por ciento restante de las acciones en su subsidiaria a su valor razonable de 60.000 u.m.

¿Cómo presentaría el grupo la adquisición realizada por la controladora a la participación no controladora del 25 por ciento del patrimonio de su subsidiaria en su estado consolidado de cambios en el patrimonio?

- (a) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como una reducción de la participación no controladora.
- (b) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 60.000 u.m. como una reducción de la participación no controladora.
- (c) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como una reducción de la participación no controladora y las 35.000 u.m. como una reducción de las ganancias acumuladas.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* de la *NIIF para las PYMES* para responder la pregunta 10. Los requerimientos de las Secciones 9 y 19 se establecen en los Módulos 9 y 19.

Pregunta 11

Los hechos son idénticos a los de la pregunta 10. No obstante, en esta pregunta, en el actual periodo sobre el que se informa, la controladora vendió el 25 por ciento de las acciones en su subsidiaria a su valor razonable de 60.000 u.m. La controladora no perdió el control sobre la entidad.

¿Cómo presentaría el grupo la venta realizada por la controladora a la participación no controladora del 25 por ciento del patrimonio de su subsidiaria en su estado consolidado de cambios en el patrimonio?

- (a) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como un incremento en la participación no controladora.
- (b) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 60.000 u.m. como un incremento en la participación no controladora.
- (c) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como un incremento en la participación no controladora y las 35.000 u.m. como un incremento en las ganancias acumuladas.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* de la *NIIF para las PYMES* para responder la pregunta 10. Los requerimientos de las Secciones 9 y 19 se establecen en los Módulos 9 y 19.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Respuestas

- P1 (c) véase el párrafo 6.2.
- P2 (a) véase el párrafo 6.3(b).
- P3 (d) véase el párrafo 6.3(c)(iii).
- P4 (c) véanse los párrafos 6.1, 6.4 y 3.18.
- P5 (d) véanse los párrafos 6.4 y 6.5.
- P6 (d) véase el párrafo 6.4.
- P7 (d) véase el párrafo 6.4.
- P8 (a) véase el párrafo 6.3(a).
- P9 (a) véase el párrafo 6.3(b).
- P10 (c) véase el párrafo 6.3(c)(iii).
- P11 (c) véase el párrafo 6.3(c)(iii).

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la presentación de un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

La PYME B ha sido una subsidiaria enteramente participada de la PYME A, desde el momento de su constitución, hace muchos años.

En 20X4, luego de que los estados financieros consolidados del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se aprobaran para su publicación, la gerencia detectó un error en sus estados financieros del periodo anterior. El efecto del error es una sobrevaloración de 230.000 u.m. de ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3. El error se relaciona con una falla de cálculo en la depreciación del edificio de ventas de la PYME A.

El patrimonio de la PYME A (entidad separada) y la PYME B (entidad separada) antes de corregir el error del periodo anterior se resume como sigue:

	20X3		20X4	
	PYME A u.m.	PYME B u.m.	PYME A u.m.	PYME B u.m.
Patrimonio total al comienzo del periodo:				
- capital en acciones	2.500.000	10.000	2.500.000	10.000
- prima de emisión de acciones	1.900.000	–	1.900.000	–
- ganancias acumuladas	2.070.000	80.000	2.415.100	82.000
Ganancia del año	500.000	32.000	658.300	40.000
Ganancias (pérdidas) actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(1.900)	(5.000)	(3.000)	1.000
Ganancias (pérdidas) por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	67.000	–	(46.200)	–
Emisión de acciones	–	–	6.000.000	–
Dividendos declarados y pagados	(220.000)	(25.000)	(320.000)	(31.000)
Patrimonio total al final del periodo	6.815.100	92.000	13.104.200	102.000

En 20X4, la PYME A emitió 1.000.000 de acciones ordinarias con un valor a la par de 1 u.m. cada una, por 6 u.m. cada una.

Elabore el estado consolidado de cambios en el patrimonio del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Respuesta al caso práctico 1

Estado de cambios en el patrimonio del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4

(en unidades monetarias)

	<i>Capital en acciones</i>	<i>Prima de emisión de acciones</i>	<i>Ganancias acumuladas</i>	<i>Patrimonio total (atribuible a los propietarios de la controladora)</i>
Balance al 1 de enero de 20X3 ^(a)	2.500.000	1.900.000	2.150.000	6.550.000
Corrección de un error de un periodo anterior	–	–	(230.000)	(230.000)
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	1.920.000	6.320.000
Cambios en el patrimonio para 20X3				
Resultado integral total del año	–	–	567.100	567.100
Ganancia del año	–	–	507.000 ^(b)	507.000
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	–	–	(6.900) ^(c)	(6.900)
Ganancias por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	–	–	67.000	67.000
Dividendos	–	–	(220.000) ^(d)	(220.000)
Balance al 31 de diciembre de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.267.100	6.667.100
Cambios en el patrimonio para 20X4				
Resultado integral total del año	–	–	619.100	619.100
Ganancia del año	–	–	667.300 ^(e)	667.300
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	–	–	(2.000) ^(f)	(2.000)
Pérdidas por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	–	–	(46.200)	(46.200)
Emisión de acciones	1.000.000	5.000.000	–	6.000.000
Dividendos	–	–	(320.000) ^(g)	(320.000)
Balance al 31 de diciembre de 20X4	3.500.000	6.900.000	2.566.200	12.966.200

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Los cálculos detallados a continuación no forman parte del estado de cambios en el patrimonio presentado por el grupo de la PYME A.

- (a) Capital en acciones y prima de emisión de acciones: 2.500.000 u.m. de la PYME A + 1.900.000 u.m. de la PYME A + 10.000 u.m. de la PYME B menos 10.000 u.m. de la inversión de la PYME A en la PYME B (es decir, en la conciliación, el capital en acciones de la PYME B se elimina contra la inversión de la PYME A en la PYME B).
Ganancias acumuladas: 2.070.000 u.m. de la PYME A + 80.000 u.m. de la PYME B = 2.150.000 u.m.
- (b) 500.000 u.m. de la PYME A menos 25.000 u.m. de ingresos por dividendos (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME B) + 32.000 u.m. de la PYME B = 507.000 u.m.
- (c) 1.900 u.m. de la PYME A + 5.000 u.m. de la PYME B = 6.900 u.m.
- (d) 220.000 u.m. de la PYME A + 25.000 u.m. de la PYME B menos 25.000 u.m. de dividendo intragrupo (es decir, se elimina el dividendo declarado por la PYME B para ser recibido por la PYME A) = 220.000 u.m.
- (e) 658.300 u.m. de la PYME A menos 31.000 u.m. de ingresos por dividendos (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME B) + 40.000 u.m. de la PYME B = 667.300 u.m.
- (f) 3.000 u.m. de pérdida de la PYME A menos 1.000 u.m. de ganancia de la PYME B = 2.000 u.m. de pérdida neta.
- (g) 320.000 u.m. de la PYME A + 31.000 u.m. de la PYME B menos 31.000 u.m. de dividendo intragrupo (es decir, se elimina el dividendo declarado por la PYME B para ser recibido por la PYME A) = 320.000 u.m.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Caso práctico 2

La PYME D ha sido una subsidiaria participada en un 75 por ciento por la PYME C, desde el momento de su constitución, hace muchos años.

El 31 de diciembre de diciembre de 20X4, luego de que la PYME D declarara y pagara dividendos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4, la PYME C redujo su participación accionaria en la PYME D al 60 por ciento, mediante la venta del 15 por ciento del patrimonio en la PYME D a la participación no controladora por 35.000 u.m.

En 20X4, luego de que los estados financieros consolidados del grupo de la PYME C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se aprobaran para su publicación, la gerencia de la PYME D detectó un error en sus estados financieros del periodo anterior. El error fue una sobrevaloración de 50.000 u.m. del gasto por depreciación del edificio de ventas de la PYME D para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 y, por lo tanto, se produjo una sobrevaloración de 10.000 u.m. del gasto por impuestos de la PYME D para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.

El patrimonio de la PYME C (entidad separada) y la PYME D (entidad separada) antes de corregir el error de un periodo anterior (ver más arriba) y antes de contabilizar la venta de las acciones de la PYME D por parte de la PYME C se resume como sigue:

	20X3		20X4	
	PYME C u.m.	PYME D u.m.	PYME C u.m.	PYME D u.m.
Patrimonio total al comienzo del periodo:				
- capital en acciones	2.500.000	10.000	2.500.000	10.000
- prima de emisión de acciones	1.900.000	–	1.900.000	–
- ganancias acumuladas	2.070.000	80.000	2.415.100	82.000
Ganancia del año	500.000	32.000	658.300	40.000
Ganancias (pérdidas) actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(1.900)	(5.000)	(3.000)	1.000
Ganancias (pérdidas) por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	67.000	–	(46.200)	–
Emisión de acciones	–	–	6.000.000	–
Dividendos declarados y pagados	(220.000)	(25.000)	(320.000)	(31.000)
Patrimonio total al final del periodo	6.815.100	92.000	13.104.200	102.000

En 20X4, la PYME C emitió 1.000.000 de acciones ordinarias con un valor a la par de 1 u.m. cada una, por 6 u.m. cada una.

Elabore el estado consolidado de cambios en el patrimonio del grupo de la PYME C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Respuesta al caso práctico 2

Estado de los cambios en el patrimonio del grupo de la PYME C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4

(en unidades monetarias)

	Capital en acciones	Prima de emisión de acciones	Ganancias acumuladas	Atribuible a los propietarios de la controladora	Participación no controladora	Patrimonio total
Balance al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.130.000 (a)	6.530.000	22.500 (b)	6.552.500
Corrección de un error de un periodo anterior	–	–	(30.000) (c)	(30.000)	(10.000) (d)	(40.000)
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.100.000	6.500.000	12.500	6.512.500
Cambios en el patrimonio para 20X3						
Resultado integral total del año	–	–	566.600	566.600	6.750	573.350
Ganancia del año	–	–	505.250 (e)	505.250	8.000 (f)	513.250
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	–	–	(5.650) (g)	(5.650)	(1.250) (h)	(6.900)
Ganancias por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	–	–	67.000	67.000	–	67.000
Dividendos	–	–	(220.000) (i)	(220.000)	(6.250) (j)	(226.250)
Balance al 31 de diciembre de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.446.600	6.846.600	13.000	6.859.600
Cambios en el patrimonio para 20X4						
Resultado integral total del año	–	–	616.600	616.600	10.250	626.850
Ganancia del año	–	–	665.050 (k)	665.050	10.000 (l)	675.050
Ganancias (y pérdidas) actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	–	–	(2.250) (m)	(2.250)	250 (n)	(2.000)
Pérdidas por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	–	–	(46.200)	(46.200)	–	(46.200)
Emisión de acciones	1.000.000	5.000.000	–	6.000.000	–	6.000.000
Dividendos	–	–	(320.000) (o)	(320.000)	(7.750) (p)	(327.750)
Venta de acciones en la subsidiaria	–	–	25.700 (q)	25.700	9.300 (r)	35.000
Balance al 31 de diciembre de 20X4	3.500.000	6.900.000	2.768.900	13.168.900	24.800	13.193.700

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Los cálculos detallados a continuación no forman parte del estado de cambios en el patrimonio presentado por el grupo de la PYME.

- (a) Capital en acciones y prima de emisión de acciones: 2.500.000 u.m. de la PYME C + 1.900.000 de la PYME C + 10.000 u.m. de la PYME D menos 7.500 u.m. de la inversión de la PYME C en la PYME B menos 2.500 u.m. presentadas como participación no controladora (es decir, en la consolidación, el capital en acciones de la PYME D se elimina contra la inversión de la PYME C en la PYME D y la inversión inicial de la participación no controladora en la PYME D se reconoce como patrimonio).
- Ganancias acumuladas: 2.070.000 u.m. de la PYME C + 80.000 u.m. de la PYME D menos 20.000 u.m. presentadas como participación no controladora = 2.130.000 u.m.
- (b) 10.000 u.m. de la PYME D + 80.000 u.m. de la PYME D = 90.000 u.m. de patrimonio de la PYME D. $90.000 \text{ u.m.} \times 25\% = 22.500 \text{ u.m.}$
- (c) 50.000 u.m. menos 10.000 u.m. de impuestos = 40.000 u.m. de efecto por las ganancias acumuladas. $40.000 \text{ u.m.} \times 75\% = 30.000 \text{ u.m.}$
- (d) 50.000 u.m. menos 10.000 u.m. de impuestos = 40.000 u.m. de efecto por las ganancias acumuladas. $40.000 \text{ u.m.} \times 25\% = 10.000 \text{ u.m.}$
- (e) 500.000 u.m. de la PYME C menos 18.750 u.m. de ingresos por dividendos (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME D) + $75\% \times 32.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 505.250 \text{ u.m.}$
- (f) $25\% \times 32.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 8.000 \text{ u.m.}$
- (g) 1.900 u.m. de la PYME C + $75\% \times 5.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 5.650 \text{ u.m.}$
- (h) $25\% \times 5.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 1.250 \text{ u.m.}$
- (i) 220.000 u.m. de la PYME C + 25.000 u.m. de la PYME D menos $75\% \times 25.000 \text{ u.m. del dividendo intragrupo}$ menos $25\% \times 25.000 \text{ u.m. de dividendo pagado a la participación no controladora} = 220.000 \text{ u.m.}$
- (j) $25\% \times 25.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 6.250 \text{ u.m.}$
- (k) 658.300 u.m. de la PYME C menos $75\% \times 31.000 \text{ u.m. de ingresos por dividendos}$ (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME D) + $75\% \times 40.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 665.050 \text{ u.m.}$
- (l) $25\% \times 40.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 10.000 \text{ u.m.}$
- (m) 3.000 u.m. de pérdida de la PYME C menos $75\% \times 1.000 \text{ u.m. de ganancia de la PYME D} = 2.250 \text{ u.m. de pérdida neta.}$
- (n) $25\% \times 1.000 \text{ u.m. de ganancia de la PYME D} = 250 \text{ u.m. de ganancia}$
- (o) 320.000 u.m. de la PYME C + 31.000 u.m. de la PYME D menos $75\% \times 31.000 \text{ u.m. de dividendo intragrupo}$ menos $25\% \times 31.000 \text{ u.m. de dividendo pagado a la participación no controladora}$ (es decir, se elimina el dividendo declarado por la PYME D para ser recibido por la PYME C y la participación no controladora) = 320.000 u.m.
- (p) $25\% \times 31.000 \text{ u.m. de la PYME D} = 7.750 \text{ u.m.}$
- (q) 35.000 u.m. producto de la venta de las acciones en la PYME D menos 9.300 u.m. de incremento en el importe en libros de la participación no controladora = 25.700 u.m.
- (r) $15\% \times 62.000 \text{ u.m.}^{(s)}$ de importe en libros de los activos netos de la PYME D inmediatamente después de la venta de acciones a la participación no controladora = 9.300 u.m. De forma alternativa: 15.500 u.m. de participación no controladora antes de la adquisición de las acciones de la PYME C $\times 15\% \div 25\% = 9.300 \text{ u.m.}$
- (s) 102.000 u.m. de activos netos de la PYME D antes de corregir el error de un periodo anterior menos 40.000 u.m. de efecto por corregir un error de un periodo anterior = 62.000 u.m. de activos netos inmediatamente antes de vender las acciones a la participación no controladora.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Caso práctico 3

El grupo de la PYME E (entidad controladora “PYME E” y su subsidiaria enteramente participada “PYME F”) está elaborando sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

La información consolidada acerca del rendimiento financiero del grupo y los cambios en el patrimonio para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X3 y 20X2 se incluyen a continuación:

	20X3	20X2
	u.m.	u.m.
	expresadas	expresadas
	en miles	en miles
Ingresos de actividades ordinarias	5.690	5.236
Otros ingresos	119	123
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	(635)	(136)
Trabajos realizados por la entidad y capitalizados	320	162
Consumos de materias primas y consumibles	(3.181)	(3.234)
Gastos por beneficios a los empleados	(856)	(821)
Gastos por depreciación y amortización	(298)	(307)
Otros gastos	(83)	(79)
Costos financieros	(101)	(98)
Impuesto a las ganancias	(244)	(212)

En 20X3, la PYME E declaró y pagó 150.000 u.m. de dividendos (20X2: 120.000 u.m.).

En las cifras comparativas de sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2, el grupo de la PYME E informó ganancias acumuladas por 1.112.000 u.m. al 1 de enero de 20X2.

En 20X3, después de que se aprobaran los estados financieros de 20X2 para su publicación, la PYME F detectó un error en sus estados financieros al 31 de diciembre de 20X1. El efecto del error fue una sobrevaloración de 650.000 u.m. en la ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.

El grupo de la PYME E presenta un estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de un estado consolidado del resultado integral y un estado consolidado de cambios en el patrimonio.

Elabore, de conformidad con la NIIF para las PYMES, el estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas del grupo de la PYME E para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

Módulo 6: Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Respuesta al caso práctico 3

Estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas del grupo de la PYME E para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3
(en miles de unidades monetarias)

	20X3	20X2 <i>reexpresadas</i>
Ingresos de actividades ordinarias	5.690	5.236
Otros ingresos	119	123
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	(635)	(136)
Trabajos realizados por la entidad y capitalizados	320	162
Consumos de materias primas y consumibles	(3.181)	(3.234)
Gastos por beneficios a los empleados	(856)	(821)
Gastos por depreciación y amortización	(298)	(307)
Otros gastos	(83)	(79)
Costos financieros	(101)	(98)
Ganancia antes de impuestos	975	846
Gasto por impuestos a las ganancias	(244)	(212)
Ganancia del año	731	634
Ganancias acumuladas al comienzo del año (reexpresadas)	976	462
Ganancias acumuladas al comienzo del año (como se expresaron anteriormente)	1.626	1.112
Corrección de un error de un periodo anterior	(650)	(650)
Dividendos declarados y pagados	(150)	(120)
Ganancias acumuladas al final del año	1.557	976