

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 2**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

MÓNICA PÉREZ ZÚÑIGA
Secretario General
Colegio de Contadores de Chile A.G.

ALEJANDRO VERA ESPINOSA
Presidente Nacional
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 2

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

Capítulo 4 relacionado con Sección 4 de EPYM

Estado de Situación Financiera

Este módulo se centra en la presentación del estado de situación financiera de acuerdo con la Sección 4 *Estado de Situación Financiera* de la NIIF para las EPYM.

Alcance

Este capítulo establece la información a presentar en un estado de situación financiera y cómo presentarla. El estado de situación financiera (a veces denominado el balance) presenta los activos, pasivos y patrimonio de una entidad en una fecha específica—al final del periodo sobre el que se informa.

Elementos de los estados financieros (Revisados en Capítulo 2)

Los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Estos elementos se definen como sigue:

- Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos
- Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos
- Patrimonio es la participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos

Es posible que algunas partidas que cumplen la definición de activo o pasivo no se reconozcan como activos o como pasivos en el estado de situación financiera porque no satisfacen el criterio de reconocimiento.

Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes ítems:

- (a) Efectivo y equivalentes al efectivo.
- (b) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
- (c) Activos financieros [sin incluir los montos mostrados en (a), (b), (j) y (k)].
- (d) Inventarios.
- (e) Propiedades, planta y equipo.
- (f) Propiedades de inversión registradas al valor razonable con cambios en resultados.
- (g) Activos intangibles.
- (h) Activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor.
- (i) Activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados.
- (j) Inversiones en coligadas.
- (k) Inversiones en entidades controladas de forma conjunta.
- (l) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.
- (m) Pasivos financieros [sin incluir los montos mostrados en (l) y (p)].
- (n) Pasivos y activos por impuestos corrientes.
- (o) Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos (éstos siempre se clasificarán como no corrientes).
- (p) Provisiones.
- (q) Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.
- (r) Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.

Observación:

Cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales, títulos y subtotales.

Ejemplo: presentación de un estado de situación financiera

Un grupo prepara sus estados financieros consolidados de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*. El estado consolidado de situación financiera del grupo se detalla a continuación.

Estado consolidado de situación financiera de un grupo al 31 de diciembre de 20X7

(en unidades monetarias)

ACTIVOS

	<i>31 de diciembre de 20X7</i>	<i>31 de diciembre de 20X6</i>
Activos Corrientes		
Efectivo y equivalentes al efectivo	312.40	322.900
Cuentas comerciales por cobrar	91.600	110.800
Otros activos financieros (instrumentos de cobertura derivados)	2.000	1.100
Inventarios	135.23	132.500
Otros activos corrientes	23.650	11.350
Activos corrientes totales	564.880	578.650
Activos no corrientes		
Activos financieros (inversiones en acciones)	100.150	110.770
Inversiones en coligadas	100.500	121.000
– contabilizadas al valor razonable	60.000	71.000
– contabilizadas al costo menos el deterioro del valor	40.500	50.000
Inversiones en entidades controladas de forma conjunta	42.000	35.000
– contabilizadas al valor razonable	20.000	13.000
– contabilizadas al costo menos el deterioro del valor	22.000	22.000
Propiedades de inversión (contabilizadas al valor razonable)	150.000	120.000
Propiedades, planta y equipo (contabilizados al costo menos la depreciación acumulada)	200.700	240.020
Activos biológicos	70.000	75.000
– contabilizados al valor razonable	30.000	25.000
– contabilizados al costo menos el deterioro del valor	40.000	50.000
Plusvalía	80.800	91.200
Otros activos intangibles	107.070	127.560
Activos por impuestos diferidos	50.400	25.000
Activos no corrientes totales	901.620	945.550
Activos totales totales	1.466.500	1.524.200

	<i>31 de diciembre de 20X7</i>	<i>31 de diciembre de 20X6</i>
PASIVOS Y PATRIMONIO		
Pasivos corrientes		
Sobregiros bancarios	10.000	17.000
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	90.100	160.620
Préstamos a corto plazo	150.000	200.000
Parte corriente de préstamos bancarios	20.000	20.000
Parte corriente de obligaciones por arrendamientos financieros	1.500	1.200
Parte corriente de obligaciones por beneficios a los empleados	15.000	10.000
Cuentas por pagar por impuestos corrientes	23.500	40.800
Provisiones a corto plazo	5.000	4.800
Pasivos corrientes totales	315.100	454.420
Pasivos no corrientes		
Préstamos bancarios	65.000	85.000
Obligaciones por arrendamientos financieros	2.300	3.800
Provisión por restauración ambiental	26.550	48.440
Obligaciones a largo plazo por beneficios a los empleados	78.000	75.000
Pasivos por impuestos diferidos	5.800	26.040
Pasivos no corrientes totales	177.650	238.280
Pasivos totales	492.750	692.700
Patrimonio		
Capital en acciones	650.000	600.000
Ganancias acumuladas	243.500	161.700
Ganancias actuariales por planes de beneficios definidos	8.200	20.100
Ganancias sobre coberturas de riesgos de tasa de cambio de la moneda extranjera de compromisos en firme	2.000	1.100
Patrimonio total atribuible a los propietarios de la controladora	903.700	782.900
Participaciones no controladoras	70.050	48.600
Patrimonio total	973.750	831.500
Patrimonio y pasivos totales	1.466.500	1.524.200

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente).

Activos corrientes

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- (a) espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa;
o
- (d) se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha sobre la que se informa.

Ejemplos: activos corrientes

Una entidad produce whisky a partir de cebada, agua y levadura en un proceso de destilación de 24 meses. Al final del periodo sobre el que se informa, la entidad posee suministro por un mes de materias primas de cebada y levadura, 600 barriles de whisky parcialmente destilado y 100 barriles de whisky destilado.

Todos: la materia prima (cebada y levadura), el trabajo en proceso (whisky parcialmente destilado) y los productos terminados (whisky destilado) son inventarios. Se prevé que las materias primas se realicen (es decir, se conviertan en efectivo después de transformarlas en whisky) en el ciclo normal de operación de la entidad. Por lo tanto, aunque se prevé que la realización se produzca pasados los doce meses desde del final del periodo sobre el que se informa, las materias primas, el trabajo en proceso y los productos terminados son activos corrientes.

Al final del periodo sobre el que se informa, las tomateras cultivadas comienzan a dar tomates en rama parcialmente desarrollados. La vida de una tomatera es de aproximadamente seis meses.

De acuerdo con la Sección 34 *Actividades Especiales*, las plantas de tomate en rama y los frutos que dan se contabilizan como un solo activo biológico hasta el momento de la cosecha. Hasta dicho momento, las plantas y los frutos que den constituyen un activo corriente.

Ejemplos: activos no corrientes

Una entidad posee una máquina con la que produce bienes para la venta. También es propietaria de un edificio en el que desarrolla sus actividades comerciales.

La máquina y el edificio son activos no corrientes: no constituyen efectivo ni equivalentes al efectivo; no se prevé que se realicen ni se consuman dentro del ciclo normal de operación de la entidad; no se mantienen con fines de negociación; y no se prevé que se realicen dentro de los doce meses a partir del final del periodo sobre el que se informa.

El 31 de diciembre de 20X0, una entidad reemplazó una máquina de su línea de producción. La máquina sustituida se vendió a un competidor por 200.000 u.m. El pago vence 14 meses después del final del periodo sobre el que se informa.

La cuenta por cobrar es un activo no corriente: no constituye efectivo ni equivalente al efectivo; no se prevé que se realice ni se consuma dentro del ciclo normal de operación de la entidad; no se mantiene con fines de negociación; y no se prevé que se realice dentro de los doce meses a partir del final del periodo sobre el que se informa.

Nota: Si el pago venciera antes de los doce meses posteriores al final del periodo sobre el que se informa, sería un activo corriente.

Pasivos corrientes

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- (a) espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;
- (b) mantiene el pasivo principalmente con el propósito de negociar;
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa; o
- (d) la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

Pasivos corrientes

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- (a) espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;
- (b) mantiene el pasivo principalmente con el propósito de negociar;
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa; o
- (d) la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

Ejemplos: pasivos no corrientes

El 1 de enero de 20X1, una entidad emitió 100.000 bonos de 10 u.m. por 1.000.000 u.m. en una transacción particular. El 1 de enero de cada año, se paga interés a una tasa fija del 5 por ciento sobre el monto pendiente del capital de los bonos (es decir, el primer pago se realizará el 1 de enero de 20X2). El 31 de diciembre de cada año (a partir del 31 de diciembre de 20X2), la entidad tiene la obligación contractual de rescatar 10.000 bonos a 10 u.m. cada uno.

En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, la entidad debe presentar 50.000 u.m. de interés acumulado y 100.000 u.m. de la parte corriente del bono no corriente (es decir, la parte

rembolsable al 31 de diciembre de 20X2) como pasivos corrientes. Las 900.000 u.m. pagaderas pasados 12 meses después del final del periodo sobre el que se informa se presentan como un pasivo no corriente.

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

Esta NIIF no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

(a) se incluirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas similares sea tal que la presentación por separado sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, y

(b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente:

- (a) Los montos, la naturaleza y liquidez de los activos.
- (b) La función de los activos dentro de la entidad.
- (c) Los montos, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Ejemplo de subclasificaciones de propiedades, planta y equipo

	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos no corrientes		
Terreno desocupado	900	1.100
Terrenos y edificios	8.470	5.600
Maquinaria	12.300	9.800
Vehículos de motor	2.550	2.100
Equipo de oficina	1.850	2.000
Propiedades, planta y equipo	26.070	20.600

Ejemplo de Clasificación de deudores comerciales

En estado de situación financiera

Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	19.100	16.900
---	--------	--------

Nota a los estados financieros

	20X2	20X1
<i>Detalle</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Cuentas comerciales por cobrar	9.000	8.100

Cuentas por cobrar de partes relacionadas	7.000	3.500
Ingreso acumulado aún sin facturar	1.000	1.500
Gastos pagados por anticipado	2.100	3.800
Total Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	19.100	16.900

Preguntas

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

Pregunta 1

La Sección 4 *Estado de Situación Financiera* de la *NIIF para las EPYM*:

- (a) establece la información a presentar en un estado de situación financiera.
- (b) establece el orden o el formato en que se deben presentar las partidas en el estado de situación financiera.
- (c) no permite la presentación de partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado de situación financier.

Pregunta 2

De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, una entidad debe presentar partidas adicionales en el estado de situación financiera cuando:

- (a) tal presentación sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad.
- (b) tal presentación constituya una práctica generalmente aceptada en el sector en que opera la entidad.
- (c) tal presentación sea exigida por las autoridades fiscales de la jurisdicción donde opera la entidad.

Pregunta 3

De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, al presentar un estado de situación financiera, una entidad:

- (a) debe diferenciar corriente de no corriente en la presentación.
- (b) debe presentar activos y pasivos en orden de liquidez.
- (c) debe elegir entre los formatos de presentación por orden de liquidez o corriente/no corriente (es decir, una elección libre del formato de presentación).
- (d) debe diferenciar corriente de no corriente en la presentación, salvo cuando una presentación basada en el orden de liquidez proporcione información que sea confiable y más relevante.

Pregunta 4

De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, el estado financiero que presenta los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad en un determinado momento:

- (a) debe denominarse estado de situación financiera.
- (b) debe denominarse balance.
- (c) puede denominarse estado de situación financiera o balance.

- (d) puede denominarse estado de situación financiera, balance o con cualquier otra denominación que no sea confusa.

Pregunta 5

A una sociedad que prepara sus estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*:

- (a) se le exige que revele información, que muestre cambios durante el periodo en cada categoría de patrimonio, y los derechos, preferencias y restricciones en relación con cada categoría de patrimonio.
- (b) se le exige revelar información equivalente a la requerida por el párrafo 4.12(a) si la participación de los socios se clasifican como patrimonio.
- (c) no se le exige proporcionar información sobre su patrimonio.

Respuestas

- P1 (a)
- P2 (a)
- P3 (d)
- P4 (d)
- P5 (a)

Caso práctico

Borrador del estado de situación financiera del grupo de la EPYM A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 (en miles de unidades monetarias):

ACTIVOS	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Efectivo	200	140
Equivalente al efectivo	30	20
Reparto de ganancias por participaciones no controladoras para el año	120	150
Dividendos declarados por la PYME A	100	190
Cuentas por cobrar	1.900	1.200
Inventario, costo	1.000	1.950
Inventario, valor razonable menos costos para completar y vender	180	150
Propiedades de inversión, valor razonable	2.500	2.500
Propiedades, planta y equipo, costo	<u>4.324</u>	<u>4.818</u>
Activos totales	<u>10.354</u>	<u>11.118</u>
RECLAMACIONES CONTRA ACTIVOS		
Deuda a largo plazo (500 u.m. de capital pagaderas el 1 de enero de cada año)	2.300	2.800
Interés acumulado sobre la deuda a largo plazo (pagadero en menos de 12 meses)	230	280
Capital en acciones	1.500	1.250
Ganancias acumuladas al comienzo del año	1.910	1.000
Ganancia del año	1.000	1.250
Participación no controladora	730	630
Depreciación acumulada sobre propiedades, planta y equipo	1.450	1.060
Provisión para cuentas por cobrar de dudoso cobro	200	115
Acreedores comerciales	250	1.890
Gastos acumulados	3	2
Provisión de garantía (caduca 12 meses después de la fecha de venta)	400	390
Provisión por restauración ambiental (se prevé que la restauración se lleve a cabo en 20X9)	280	260
Provisión por licencia de vacaciones (la licencia sin usar caduca 12 meses después del año en que se acumula)	1	1
Dividendos por pagar	100	
		<u>19</u>
Total de reclamaciones contra activos	<u>10.354</u>	<u>11.118</u>

Elabore, de conformidad con la *NIF para las EPYM*, un estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, que diferencie las partidas corrientes de las no corrientes.

Respuesta al caso práctico

Grupo de la PYME A: Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1

(en miles de unidades monetarias)

	20X1	20X0
ACTIVOS		
Activos no corrientes		
Propiedades, planta y equipo ^(a)	2.874	3.758
Propiedades de inversión	2.500	2.500
Activos no corrientes totales	5.374	6.258
Activos corrientes		
Inventario ^(b)	1.180	2.100
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar ^(c)	1.700	1.085
Efectivo y equivalentes al efectivo ^(d)	230	160
Activos corrientes totales	3.110	3.345
Activos totales	8.484	9.603
PATRIMONIO Y PASIVOS		
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora		
Capital en acciones	1.500	1.250
Ganancias acumuladas ^(e)	2.690	1.910
Participaciones no controladoras	730	630
Patrimonio total	4.920	3.790
Pasivos no corrientes		
Deudas a largo plazo ^(f)	1.800	2.300
Provisiones a largo plazo (restauración ambiental)	280	260
Activos no corrientes totales	2.080	2.560
Pasivos corrientes		
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar ^(g)	253	1.892
Parte corriente de deudas a largo plazo ^(f)	500	500
Interés acumulado sobre la deuda a largo plazo	230	280
Provisión de garantía	400	390
Otras provisiones a corto plazo	1	1
Dividendos declarados	100	190
Pasivos corrientes totales	1.484	3.253
Pasivos totales	3.564	5.813
Patrimonio y pasivos totales	8.484	9.603

Capítulo 5 relacionado con Sección 5 de EPYM

Estado Integral de Resultados y Estado de Resultados

Alcance

Esta sección requiere que una entidad presente su **resultado integral total** para un periodo, es decir, su **rendimiento** financiero para el periodo en uno o dos **estados financieros**. Establece la información que tiene que presentarse en esos estados y cómo presentarla.

Una entidad presentará su resultado integral total para un periodo:

- (a) en un único **estado del resultado integral**, en cuyo caso el estado del resultado integral presentará todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo, o;
- (b) en dos estados—un **estado de resultados** y un estado del resultado integral—, en cuyo caso el estado de resultados presentará todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo excepto las que estén reconocidas en el resultado integral total fuera del **resultado**, tal y como permite o requiere esta NIIF.

La opción presentada (es decir, el enfoque de un único estado o el enfoque de dos estados) es una alternativa de política contable. La Norma exige que una entidad elija y aplique sus políticas contables de forma coherente. Además, una entidad no puede cambiar su política contable salvo que el cambio diera lugar a estados contables que ofrecen información fiable y más relevante acerca de los efectos de las transacciones u otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento o los flujos de efectivo de la entidad

Enfoque de un único estado

Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo a menos que esta NIIF requiera otro tratamiento. La Norma para EPYM, proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:

- (a) Los efectos de correcciones de errores y cambios en las **políticas contables** se presentan como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen
- (b) Se reconocen tres tipos de **otro resultado integral** como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:
 - (i) Algunas **ganancias y pérdidas** que surjan de la conversión de los **estados financieros** de un negocio en el extranjero
 - (ii) Algunas ganancias y pérdidas actuariales
 - (iii) Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura

Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Ejemplo: otro resultado integral

El estado del resultado integral de una entidad podría presentarse en un único estado como sigue:

Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

	20X8	20X7
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	645.000	499.500
Costo de ventas	(500.000)	(400.000)
Costos de distribución	(50.000)	(30.000)
Gastos de administración	(30.000)	(15.000)
Costos financieros	(10.000)	(5.000)
Ganancia antes de impuestos	55.000	49.500
Gasto por impuestos a las ganancias	(13.750)	(12.375)
Ganancia del año	41.250	37.125
Otro resultado integral:		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	10.260	(22.360)
Cambio en el valor razonable de instrumentos de cobertura, neto de impuestos	(3.800)	4.750
Pérdidas reclasificadas sobre el instrumento de cobertura a resultados	(720)	(520)
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	5.740	(18.130)
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	46.990	18.995

Partidas a Incluir

Como mínimo, una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes montos del periodo:

- (a) **Ingresos de actividades ordinarias**
- (b) Costos financieros.
- (c) Participación en el resultado de las inversiones en **asociadas** y **entidades controladas de forma conjunta** que se contabilicen utilizando el método de la participación.
- (d) El **gasto por impuestos**,
- (e) Un único monto que comprenda el total de:
 - (i) El resultado después de impuestos de las **operaciones discontinuadas**, y
 - (ii) La ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en la medición al valor razonable menos costos de venta, o en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.
- (f) El resultado (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, no es necesario presentar esta partida).

- (g) Cada partida de otro resultado integral es clasificada por naturaleza [sin incluir los montos a los que se hace referencia en el apartado (h)].
- (h) La participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta contabilizadas por el método de la participación.
- (i) El resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, puede usar otro término para esta partida tal como resultado).

Ejemplo de

Estado integral de resultado de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

	<i>Nota</i>	<i>20X7</i> <i>u.m.</i>	<i>20X6</i> <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	10	680.000	525.000
Costo de ventas		(400.000)	(300.000)
Costos de distribución		(8.580)	(5.830)
Gastos de administración		(50.000)	(40.000)
Costos financieros	11	(22.300)	(19.700)
Participación en las ganancias de asociadas	12	42.100	38.560
Ganancia antes de impuestos	13	241.220	198.030
Gasto por impuestos a las ganancias	14	(60.305)	(49.508)
Ganancia del año procedente de operaciones continuadas		180.915	148.522
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	15	(24.780)	–
Ganancia del año		156.135	148.522
Otro resultado integral:			
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	16	10.260	(22.360)
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	17	(720)	(520)
Participación de otro resultado integral de asociadas	13	(3.800)	4.750
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	18	5.740	(18.130)
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO		161.875	130.392

Operaciones discontinuadas

En el Glosario de la *NIIF para las EPYM*, una operación discontinuada se define como un componente de una entidad del que se ha dispuesto o que se mantiene para la venta, y

- (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

(c) es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Además, un componente de una entidad se define como las operaciones y los flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera

Presentación de una Operación Descontinuada

Ejemplo:

Una entidad opera dos líneas de negocios importantes por separado: la fabricación de velas y la venta minorista de ropa.

El 30 de diciembre de 20X2, en respuesta a una oferta no solicitada, una entidad dispuso de su actividad de fabricación de velas por 1.000.000 u.m., donde el monto en libros de los activos de operación fueron: 400.000 u.m. del edificio de la fábrica, 300.000 u.m. de maquinaria y 200.000 u.m. de marca comercial. A fines de simplicidad, se supone que la actividad de fabricación de velas no posee otros activos o pasivos. 20.000 u.m. de impuesto a las ganancias son pagaderas contra la ganancia por la venta de la planta.

La planta de fabricación de velas reconoció ganancias después de impuestos por 150.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 (20X1: 250.000 u.m.).

Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2

	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
...		
Ganancia del año precedente de operaciones continuadas		
Ganancia del año precedente de la operación (a)		
Descontinuada		230.000
Ganancia del año	250.000	

(a)

1.000.000 u.m. producto de la venta menos 400.000 u.m. del edificio menos 300.000 u.m. de maquinaria menos 200.000 u.m. de marca comercial = 100.000 u.m. de ganancia sobre la venta.

100.000 u.m. menos 20.000 u.m. de impuestos = 80.000 u.m. de ganancia después de impuestos por la venta de la operación discontinuada.

80.000 u.m. + 150.000 u.m. de ganancia después de impuestos por la operación discontinuada = 230.000 u.m. de ganancia total después de impuestos por la operación discontinuada.

Enfoque de dos estados

Según el enfoque de dos estados, el estado de resultados presentará, como mínimo, las partidas que muestren los montos descritos en los apartados (a) a (f) del periodo, con el resultado en la última línea. El estado del resultado integral comenzará con el resultado como primera línea y presentará, como mínimo, las partidas que presenten los montos descritos en los apartados (g) y (h) del periodo.

Como un mínimo, una entidad deberá incluir en el estado integral de resultados, las líneas de partidas que presentan los siguientes montos para el período:

- (a) **ingresos ordinarios.**
- (b) costos financieros.
- (c) participación en la utilidad o pérdida en empresas **coligadas** y en **entidades de negocios en conjunto** contabilizados utilizando el método del valor patrimonial;
- (d) **gasto por impuesto a la renta**, excluyendo impuestos asignados a las partidas (e) (g) y (h) a continuación
- (e) un único monto que comprende el total de:
 - (i) la utilidad o pérdida después de impuestos de una **operación descontinuada** y
 - (ii) la utilidad o pérdida después de impuestos reconocida en la medición a valor justo menos los costos de venta o al de enajenar los activos netos representativos de la operación descontinuada.
- (f) utilidad o pérdida (si una entidad no tiene partidas de otros resultados integrales, no es necesario presentar esta línea).
- (g) participación en los otros resultados integrales de empresas coligadas y de negocios en conjunto contabilizados utilizando el método del valor patrimonial.
- (h) resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otros resultados integrales, puede utilizar otro término para esta línea, tal como utilidad o pérdida).

Una entidad deberá revelar en forma separada las siguientes partidas en el estado integral de resultados, como asignaciones para el período:

- (a) utilidad o pérdida del período atribuible:
 - (i) la participación no-controladora.
 - (ii) a los dueños de la Matriz
- (b) resultado integral total para el período atribuible:
 - (i) a la participación no-controladora.
 - (ii) a los dueños de la Matriz.

Ejemplo: enfoque de dos estados

El grupo podría preparar su estado de resultados separado y su estado integral de resultado separado como sigue:

Estado consolidado de resultados de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

	<i>Nota</i>	<i>20X7</i>	<i>20X6</i>
		<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	10	680.000	525.000
Costo de ventas		(400.000)	(300.000)
Costos de distribución		(8.580)	(5.830)
Gastos de administración		(50.000)	(40.000)
Costos financieros	12	(22.300)	(19.700)
Participación en las ganancias de asociadas	13	42.100	38.560
Ganancia antes de impuestos		241.220	198.030
Gasto por impuestos a las ganancias	14	(60.305)	(49.508)
Ganancia del año procedente de operaciones continuadas		180.915	148.522
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	15	(24.780)	–
GANANCIA DEL PERIODO		156.135	148.522
 La ganancia del año es atribuible a:			
Propietarios de la controladora		151.135	144.522
Participaciones no controladoras		5.000	4.000
		156.135	148.522

Estado consolidado del resultado integral de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

	<i>Nota</i>	<i>20X7</i>	<i>20X6</i>
		<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ganancia del año		156.135	148.522
 Otro resultado integral:			
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	16	10.260	(22.360)
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	17	(720)	(520)
El resultado integral total del año es atribuible a:			
Propietarios de la controladora		156.575	126.592
Participaciones no controladoras		5.300	3.800
Participación de otro resultado integral de asociadas	13	(3.800)	4.750
		161.875	130.392
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	18	5.740	(18.130)

Requerimientos aplicables a ambos enfoques

Según esta NIIF, los efectos de correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentarán como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen

Clasificación de gastos

Una entidad presentará un clasificación de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Clasificación por naturaleza de los gastos

Según este método de clasificación, los gastos se agruparán en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Ejemplo: clasificación por naturaleza de los gastos

Un grupo (una entidad controladora y su subsidiaria sin accionistas minoritarios) que presenta su rendimiento financiero mediante el enfoque de un único estado y muestra un clasificación por naturaleza de los gastos en su estado del resultado integral podría presentar su estado del resultado integral como sigue:

Estado consolidado del resultado integral de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

	20X7 <i>u.m.</i>	20X6 <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	734.000	557.000
Ganancias en el valor razonable de las propiedades de inversión	1.000	500
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	(26.480)	(42.180)
Consumos de materias primas y consumibles	(378.000)	(232.000)
Gastos por beneficios a los empleados	(78.000)	(76.000)
Gastos por depreciación y amortización	(25.600)	(21.200)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	–	(3.200)
Costos de publicidad	(3.000)	(2.800)
Costos de flete de la materia prima	(2.000)	(750)
Gastos del arrendamiento operativo	(400)	(150)
Costos financieros	(22.300)	(19.700)
Participación en las pérdidas de la asociada	(100)	(50)
Ganancia antes de impuestos	199.120	159.470
Gasto por impuestos a las ganancias	(49.780)	(36.868)
Ganancia del año procedente de operaciones continuadas	149.340	122.602
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	(24.780)	(3.000)
GANANCIA DEL PERIODO	124.560	119.602
Otro resultado integral:		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	10.260	(22.360)
Pérdidas actuariales sobre planes de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(720)	(520)
Cambio en el valor razonable de instrumentos de cobertura, neto de impuestos	(3.800)	4.750
Ganancias (pérdidas) reclasificadas sobre los instrumentos de cobertura a resultados	1.560	(846)
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	7.300	(18.976)
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	131.860	100.626

Clasificación por función de los gastos

Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Ejemplo: clasificación por función de los gastos

El grupo presenta un clasificación por función de los gastos. Los beneficios a los empleados y los costos de depreciación y amortización son atribuibles a la fábrica (50 por ciento), administración (25 por ciento) y distribución (25 por ciento). La pérdida por deterioro se produjo respecto de una partida de equipo de fabricación. El gasto de arrendamiento operativo corresponde a una fotocopiadora utilizada por el personal de la oficina de ventas del grupo. El grupo podría presentar su estado del resultado integral como sigue:

Estado consolidado del resultado integral de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

	20X7	20X6
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	734.000	557.000
Ganancias en el valor razonable de las propiedades de inversión	1.000	500
Costo de las ventas ^(a)	(458.280)	(326.730)
Costos de distribución (b)	(29.300)	(27.250)
Gastos de administració (C)	(25.900)	(24.300)
Costos financieros	(22.300)	(19.700)
Participación en las pérdidas de la asociada	(100)	(50)
Ganancia antes de impuestos	199.120	159.470
Gasto por impuestos a las ganancias	(49.780)	(36.868)
Ganancia del año procedente de operaciones continuadas	149.340	122.602
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	(24.780)	(3.000)
GANANCIA DEL PERIODO	124.560	119.602
Otro resultado integral:		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	10.260	(22.360)
Pérdidas actuariales sobre planes de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(720)	(520)
Cambio en el valor razonable de instrumentos de cobertura, neto de impuestos	(3.800)	4.750
Ganancias (pérdidas) reclasificadas sobre el instrumento de cobertura a resultados	1.560	(846)
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	7.300	(18.976)
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	131.860	100.626

Nota : Cálculos que no forman parte del estado del resultado integral:

	20X7		20X6
a)	26.480 u.m. de cambio en los niveles de inventario +	a)	42.180 u.m. de cambio en los niveles de inventario +
	378.000 u.m. de materias primas consumidas + 50% (78.000 u.m. de beneficios a los empleados +		232.000 u.m. de materias primas consumidas + 50% (76.000 u.m. de beneficios a los empleados +
	25.600 u.m. de depreciación) + 2.000 u.m. de costos de flete de materias primas = 458.280 u.m. de costo de ventas		21.200 u.m. de depreciación) + 3.200 u.m. de deterioro del valor + 750 u.m. de costos de flete de materias primas = 326.730 u.m. de costo de ventas
b)	25% (78.000 u.m. de beneficios a los empleados +	b)	25% (76.000 u.m. de beneficios a los empleados +
	25.600 u.m. de depreciación) + 3.000 u.m. de publicidad		21.200 u.m. de depreciación) + 2.800 u.m. de publicidad + 150 u.m. de gasto por arrendamiento operativo = 27.250 u.m. de costos de distribución
	+ 400 u.m. de gasto por arrendamiento operativo =		
	29.300 u.m. de costos de distribución		
c)	25% (78.000 u.m. de beneficios a los empleados +	c)	25% (76.000 u.m. de beneficios a los empleados +
	25.600 u.m. de depreciación) = 25.900 u.m. de costos de administración		21.200 u.m. de depreciación) = 24.300 u.m. de costos de administración