

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



PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

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