

# Módulo 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados



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

que incluye el texto completo de la  
Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*  
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*

IFRS Foundation®  
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](mailto:info@ifrs.org)

Teléfono de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2730  
Fax de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2749  
Correo electrónico de Publicaciones: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)  
Web: [www.ifrs.org](http://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). This 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 please visit [www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm](http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm).

All rights, including copyright, in the content of this publication are owned by the IFRS Foundation.

**Copyright © 2013 IFRS Foundation®**

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Telephone: +44 (0)20 7246 6410

Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) | Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

**Disclaimer:** The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept any responsibility for any loss caused to any person and/or entity that acted or refrained from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise. Any names of individuals, companies and/or places used in this publication are fictitious and any resemblance to real people, entities or places is purely coincidental.

### Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material for educational purposes, you must do so in accordance with the terms of use below. For details on using our standards please visit [www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx](http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx)

Please note the use of this training material (as set out in the terms of use) is not subject to the payment of a fee and we reserve the right to change the terms of use from time to time.

Your right (if any) to use this training material will expire:

- when this training material becomes out of date at which time you must cease to use it and/or to make it available; and/or
- if you breach the terms of use.

### 1. Terms of Use

1.1 This training material may only be used for educational purposes and in accordance with these terms. If you require any other use, please contact us as you will need a written licence which we may or may not grant.

#### Printed Use.

1.2 Unless you are reproducing the training material in whole or in part to be used in a hard copy stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trademarks that appear on or in the training material.

1.3 For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trademark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training material to incorporate into your own documentation.

1.4 The trademarks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

1.5 When you copy any extract, in whole or in part, from this publication in print form, you must ensure that:

- the documentation includes a copyright acknowledgement;
- the documentation includes a statement that the IFRS Foundation is the source of the material;
- the documentation includes an appropriate disclaimer;
- our status as the author(s) of the teaching materials is acknowledged;
- the extract is shown accurately; and
- the extract is not used in a misleading context.

#### Electronic Use.

1.6 In relation to any electronic use of this training material:

- if you intend to provide this training material (in whole) through your website you may only do so by providing a link to our website. Please see [www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx](http://www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx) for details of how you can link to our website
- if you intend to include any part of this training material on your website free of charge or in a slide pack for an educational course you must comply with the provisions listed at paragraph 1.5 and you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trademarks that appear on or in the training material
- if you intend to provide any part of this training material electronically for any other purpose please [contact us](#) as you will need a written licence which we may or may not grant

If you breach any of these terms of use your right (if any) to use our materials will cease immediately and you must, at our option, return or destroy any copies of the materials you have made.

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 | Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

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.

### Trade Marks



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC 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 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* 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*

IFRS Foundation®  
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](mailto:info@ifrs.org)

Teléfono de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2730  
Fax de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2749  
Correo electrónico de Publicaciones: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)  
Web: [www.ifrs.org](http://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). Este material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la NIF para las PYMES. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite: [www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm](http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm).

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de esta publicación son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Teléfono: +44 (0)20 7246 6410

Correo electrónico: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) | Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

**Descargo de responsabilidad:** La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas o entidades 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. Todos los nombres de personas, empresas o lugares utilizados en esta publicación son ficticios y cualquier semejanza con personas, entidades o lugares de la realidad es pura coincidencia.

### Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de uso que se detallan a continuación. Para conocer detalles sobre el uso de nuestras normas, visite: [www.ifrs.org/IFRS/Pages/IFRS.aspx](http://www.ifrs.org/IFRS/Pages/IFRS.aspx)

Cabe mencionar que el uso de este material de formación (según se establece en los términos de uso) no implica pago de tarifa alguna, y nos reservamos el derecho a cambiar los términos de uso conforme pase el tiempo.

Su derecho (si lo hubiere) a utilizar este material de formación expirará:

- cuando dicho material de formación esté desactualizado, en cuyo momento deberá dejar de utilizarlo o ponerlo a disposición; y/o
- si infringe los términos de uso.

### 1. Términos de uso

1.1 Este material de formación solo se podrá utilizar con fines educativos y de conformidad con estos términos. Si necesita utilizarlo para otro fin, comuníquese con nosotros dado que requerirá un permiso por escrito, el que podrá o no ser otorgado.

*Uso de material impreso.*

1.2 Salvo que reproduzca el material de formación en su totalidad o en parte para usarlo como un documento impreso 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.

1.3 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 la totalidad o parte del material de formación para incorporarlo a su propia documentación.

1.4 Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

1.5 Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de esta publicación en forma impresa, debe asegurarse de lo siguiente:

- que la documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual;
- que la documentación incluya una declaración de que la Fundación IFRS es la fuente del material;
- que la documentación incluya el descargo de responsabilidad correspondiente;
- que se reconozca nuestra condición de autor(es) del material didáctico;
- que el extracto aparezca con exactitud; y
- que el extracto no se utilice en un contexto engañoso.

*Uso electrónico.*

1.6 En relación con el uso electrónico de este material de formación:

- Si planea ofrecer este material de formación (en su totalidad) a través de un sitio web de su propiedad, solo podrá hacerlo mediante el uso de un vínculo a nuestro sitio web. Para conocer detalles sobre cómo incluir un vínculo para acceder a nuestro sitio, consulte [www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx](http://www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx).
- Si planea incluir alguna parte de este material de formación en su sitio web sin cargo, o en una presentación con diapositivas para un curso educativo, deberá cumplir con las disposiciones que se enumeran en el párrafo 1.5 y no deberá usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación.
- Si planea ofrecer alguna parte de este material didáctico por vía electrónica para cualquier otro fin, [contáctenos](#) dado que requerirá un permiso por escrito, el cual podrá ser otorgado o no.

Si infringe cualquiera de estos términos de uso, su derecho (si lo hubiere) a utilizar nuestros materiales cesará de inmediato y deberá devolver o destruir, según lo determinemos a nuestro criterio, todas las copias del material que haya creado.

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 | Correo electrónico: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

La traducción al español del Material de formación sobre la NIF 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.

### Marcas registradas



El logo de la IFRS Foundation, el logo del IASB, el logo de IFRS for SMEs, el logo en forma de hexágono, "IFRS Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASB Foundation", "IASCF", "IFRS for SMEs", "IASs", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards" y "International Financial Reporting Standards" son marcas registradas por 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
Presentación del resultado integral total	5
Desglose de gastos	15
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	20
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	20
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	22
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	27
Respuesta al caso práctico 1: Parte A	29
Respuesta al caso práctico 1: Parte B	30
Respuesta al caso práctico 1: Parte C	32
Caso práctico 2	35
Respuesta al caso práctico 2	37

# Módulo 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

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 la presentación del estado del resultado integral y el estado de resultados de acuerdo con la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* de la *NIIF para las PYMES*.

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

Este módulo introduce al aprendiz en el estado del resultado integral y el estado de resultados, lo orienta en el texto oficial sobre los requerimientos para presentar tales estados, desarrolla su comprensión de los requerimientos a través del uso de ejemplos e indica cuándo se necesitan juicios esenciales para la presentación de dichos estados. 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 de dichos estados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

### Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para la presentación del estado del resultado integral y el estado de resultados conforme a la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su habilidad para presentar dichos estados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- comprender la opción entre el enfoque de un único estado y el enfoque de dos estados;
- contar con la habilidad para presentar un estado del resultado integral;
- contar con la habilidad para presentar un estado de resultados;
- conocer qué partidas de ingresos y gastos se presentan como otro resultado integral;
- poder identificar una operación discontinuada; y
- poder analizar los gastos por su naturaleza y por su función.

# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## ***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 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* especifica los requerimientos para la presentación del rendimiento financiero de una entidad para el periodo. Ofrece una opción de política contable de presentar el resultado integral total en un único estado o en dos estados separados. Especifica las partidas por presentar en dichos estados y prohíbe la presentación o descripción de cualquier partida de ingresos o gastos como "partidas extraordinarias". También exige la presentación de un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione información que sea fiable y más relevante.



# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* 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. Estos términos están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 5. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. 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

- 5.1 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.

### Notas

El concepto de resultados (a veces denominado resultado neto) es a menudo usado como una medida del rendimiento en la actividad de la entidad, o bien es la base de otras evaluaciones, tales como el rendimiento de las inversiones o las ganancias por acción. Los elementos relacionados directamente con la medida del resultado son los ingresos y los gastos. El párrafo 5.4(b) detalla tres partidas de ingresos y gastos que se reconocen fuera de resultados (es decir, en otro resultado integral). Esta sección especifica la presentación de ingresos y gastos de una entidad. Otras secciones de la NIIF para las PYMES establecen los requerimientos para reconocer y medir los ingresos y gastos.

Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Realizar distinciones entre partidas de ingresos y gastos, y combinarlas de diferentes formas, también permite que se presenten diversas medidas del rendimiento. Estas medidas se diferencian en cuanto a las partidas que incluyen. Una entidad puede revelar partidas, encabezamientos y subtotales adicionales en sus estados de rendimiento financiero (es decir, como subtotales adicionales puede mostrar margen

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

bruto, resultados provenientes de actividades ordinarias antes de impuestos y ganancia antes de impuesto) si dicha presentación es relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Presentación del resultado integral total

- 5.2 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 [Véanse: párrafos 5.4 a 5.6 y 5.8 a 5.10]
  - (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. [Véanse: párrafos 5.7 a 5.10]

#### Notas

La opción presentada en el párrafo 5.2 (es decir, el enfoque de un único estado o el enfoque de dos estados) es una alternativa de política contable. El párrafo 10.7 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 (véase el párrafo 10.8(b)).

- 5.3 Un cambio del enfoque de un único estado al enfoque de dos estados o viceversa es un cambio de política contable al que se aplica la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

#### Notas

De acuerdo con la Sección 10, las cifras comparativas se reexpresan en estados financieros después de un cambio de enfoque de un único estado a dos estados, o viceversa.

### Enfoque de un único estado

- 5.4 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. Esta NIIF 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 (véase Sección 10).
- [Véase: párrafo 5.8].

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Ejemplo: ajustes retroactivos

Ej 1 Durante 20X7, luego de que se aprobaran los estados financieros de 20X6 para su publicación, la entidad descubrió un error de cálculos en el cálculo del gasto por depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X6 (es decir, las ganancias antes de impuestos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X6 se expresaron en exceso por 7.800 u.m., con una sobrevaloración resultante de 1.950 u.m. de gasto por impuestos a las ganancias).

El estado del resultado integral de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7 podría presentarse como sigue:

	20X7	20X6
		<i>u.m.</i>
	<i>u.m.</i>	<i>reexpresadas</i>
Ingresos de actividades ordinarias	680.000	525.000
Otros ingresos	54.000	32.000
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	23.520	25.620
Consumos de materias primas y consumibles	(428.000)	(299.800)
Gastos por beneficios a los empleados	(78.000)	(76.000)
Gastos por depreciación y amortización (20X6: 21.200 u.m. expresadas anteriormente)	(25.600)	(29.000)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	–	(3.200)
Otros gastos	(4.500)	(3.250)
Costos financieros	(22.300)	(19.700)
Participación en las ganancias de asociadas	42.100	38.560
<b>Ganancia antes de impuestos (20X6: 198.030 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>241.220</b>	<b>190.230</b>
Gasto por impuestos a las ganancias (20X6: 49.508 u.m. expresadas anteriormente)	(60.305)	(47.558)
<b>Ganancia/Resultado integral total del año (20X6: 148.522 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>180.915</b>	<b>142.672</b>

(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 (véase la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*).
- (ii) Algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
- (iii) Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura (véase la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*).

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Ejemplo: otro resultado integral

Ej 2 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

	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)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>55.000</b>	<b>49.500</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	(13.750)	(12.375)
<b>Ganancia del año</b>	<b>41.250</b>	<b>37.125</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
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)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>5.740</b>	<b>(18.130)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b>46.990</b>	<b>18.995</b>

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

- (a) **Ingresos de actividades ordinarias** [Véase: párrafo 2.25 (a)].
- (b) Costos financieros.
- (c) Participación en el resultado de las inversiones en **asociadas** (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*) y **entidades controladas de forma conjunta** (véase la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*) que se contabilicen utilizando el método de la participación. [Véanse: párrafos 14.8 y 15.13].
- (d) El **gasto por impuestos**, sin incluir los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) a continuación (véase el párrafo 29.27).
- (e) Un único importe 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 [véase el párrafo 5.4(b)] clasificada por naturaleza [sin incluir los importes 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,

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

puede usar otro término para esta partida tal como resultado).

### Ejemplo: estado del resultado integral

Ej 3 Un grupo (una entidad controladora y su subsidiaria sin accionistas minoritarios) que sigue un enfoque de un único estado para presentar su rendimiento financiero podría preparar su estado del resultado integral como sigue:

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

	Nota	20X7 u.m.	20X6 u.m.
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
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	13	<b>241.220</b>	<b>198.030</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	14	(60.305)	(49.508)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>		<b>180.915</b>	<b>148.522</b>
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	15	(24.780)	–
<b>Ganancia del año</b>		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>
<b>Otro resultado integral:</b>			
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
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	18	<b>5.740</b>	<b>(18.130)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>		<b>161.875</b>	<b>130.392</b>

### Notas: operaciones discontinuadas

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

- representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- 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
- es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

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.

La venta de un componente de una entidad no constituye necesariamente una operación discontinuada. Para que sea una operación discontinuada, la operación vendida debe representar una línea de negocio o un área geográfica de operaciones que sea significativa.

La Sección 27 *Deterioro del Valor* identifica “planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo” y “planes para disponer del activo antes de la fecha prevista” como fuentes internas de información que indican que un activo puede tener un deterioro del valor. La presencia de dichos indicadores obligan a la entidad a realizar una comprobación del deterioro del valor respecto del activo (véase el párrafo 27.7).

Cuando una entidad espera recuperar el importe en libros de los activos de una operación discontinuada a través de la venta, el valor en uso de dichos activos se aproximaría a su valor razonable menos los costos de venta. En la medida en que el importe en libros de los activos supere su importe recuperable (si correspondiera), se reconoce una pérdida por deterioro. El párrafo 5.5(e)(ii) exige que la pérdida por deterioro resultante (si la hubiera) sobre los activos de una operación discontinuada se incluya en la partida de operaciones discontinuadas presentada en el estado del resultado integral.

### Ejemplo: presentación de una operación discontinuada

#### Ej 4 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 importe 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
	u.m.	u.m.
...		
<b>Ganancia del año precedente de operaciones continuadas</b>		
Ganancia del año precedente de la operación discontinuada	(a) 230.000	250.000
<b>Ganancia del año</b>		
...		

(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.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

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.

- Ej 5 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 4. No obstante, en este ejemplo, aunque la gerencia de la entidad está comprometida con un único plan coordinado para disponer de su actividad de fabricación de velas, aún no ha finalizado la venta de la operación.**

**Al 31 de diciembre de 20X2, estimó el valor razonable menos los costos para vender los activos de la actividad de fabricación de velas en 1.000.000 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>
...		
<b>Ganancia del año precedente de operaciones continuadas</b>		
Ganancia del año precedente de la operación discontinuada	(a)	
	150.000	250.000
<b>Ganancia del año</b>		

- ...
- (a) 150.000 u.m. de ganancia después de impuestos por la operación discontinuada.

La decisión de vender la operación indica que puede haber un deterioro en el valor de los activos. Por lo tanto, se comprobará el deterioro del valor de los activos no corrientes de la actividad de fabricación de velas al 31 de diciembre de 20X2 de acuerdo con la Sección 27. El valor razonable menos los costos para vender la unidad generadora de efectivo (1.000.000 u.m.) supera su importe en libros (es decir, 400.000 u.m. del edificio + 300.000 u.m. de maquinaria + 200.000 u.m. de marca comercial = 900.000 u.m.). Por lo tanto, la comprobación del deterioro del valor no daría como resultado ninguna pérdida por deterioro.

- Ej 6 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 5. No obstante, en este ejemplo, el valor razonable menos los costos para vender los activos de la actividad de fabricación de velas al 31 de diciembre de 20X2 se estima en 800.000 u.m. Suponga un 20 por ciento de efectos impositivos respecto del deterioro, si lo hubiera.**

### 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>
...		
<b>Ganancia del año precedente de operaciones continuadas</b>		
Ganancia del año precedente de la operación discontinuada	(a)	
	70.000	250.000
<b>Ganancia del año</b>		

- ...
- (a) De acuerdo con la Sección 27, la decisión de vender los activos produce una evaluación del deterioro del valor de esos activos al 31 de diciembre de 20X2: 900.000 u.m. de importe en libros de activos



## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

antes del deterioro menos 800.000 u.m. de valor razonable menos los costos de venta =  
100.000 u.m. de pérdida por deterioro. 100.000 u.m. menos los efectos impositivos de la pérdida por deterioro 20.000 u.m. = 80.000 u.m. de pérdida por deterioro después de impuestos.  
150.000 u.m. de ganancia después de impuestos por la operación discontinuada antes del deterioro menos 80.000 u.m. de pérdida por deterioro después de impuestos por la operación discontinuada.

- 5.6 Una entidad revelará por separado las siguientes partidas en el estado del resultado integral como distribuciones para el periodo:
- (a) El resultado del periodo atribuible a
    - (i) La **participación no controladora**.
    - (ii) Los **propietarios** de la controladora.
  - (b) El resultado integral total del periodo atribuible a
    - (i) La participación no controladora.
    - (ii) Los propietarios de la controladora.

### Ejemplo: información a revelar por separado en el estado del resultado integral

- Ej 7 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 3. No obstante, en este ejemplo, la entidad controladora posee sólo el 90 por ciento del patrimonio de su subsidiaria. La ganancia de la subsidiaria para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7 es de 50.000 u.m. (20X6: 40.000 u.m. Otro resultado integral total de la subsidiaria es una ganancia de 3.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7 (20X6: una pérdida de 2.000 u.m.).

Además de las partidas presentadas en la respuesta al ejemplo 3, el grupo presentaría lo siguiente:

#### 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>
...		
<b>Ganancia atribuible a:</b>		
Propietarios de la controladora	151.135	144.522
Participaciones no controladoras	5.000	4.000
	<hr/> 156.135	<hr/> 148.522
<b>Resultado integral total atribuible a:</b>		
Propietarios de la controladora	156.575	126.592
Participaciones no controladoras	5.300	3.800
	<hr/> 161.875	<hr/> 130.392

### Enfoque de dos estados

- 5.7 Según el enfoque de dos estados, el estado de resultados presentará, como mínimo, las partidas que muestren los importes descritos en los apartados (a) a (f) del párrafo 5.5 del periodo, con el resultado en la última línea. El estado del resultado integral comenzará con el

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

resultado como primera línea y presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (g) a (i) del párrafo 5.5 y el párrafo 5.6 del periodo.

### Ejemplo: enfoque de dos estados

Ej 8 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 7. No obstante, en este ejemplo, el grupo sigue el enfoque de dos estados para presentar su rendimiento financiero.

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

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

	Nota	20X7 u.m.	20X6 u.m.
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
<b>Ganancia antes de impuestos</b>		<b>241.220</b>	<b>198.030</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	14	(60.305)	(49.508)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>		<b>180.915</b>	<b>148.522</b>
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	15	(24.780)	–
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>
<b>La ganancia del año es atribuible a:</b>			
Propietarios de la controladora		151.135	144.522
Participaciones no controladoras		5.000	4.000
		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>

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

	Nota	20X7 u.m.	20X6 u.m.
<b>Ganancia del año</b>		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>
<b>Otro resultado integral:</b>			
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
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	18	<b>5.740</b>	<b>(18.130)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>		<b>161.875</b>	<b>130.392</b>

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

El resultado integral total del año es atribuible a:

Propietarios de la controladora	156.575	126.592
Participaciones no controladoras	5.300	3.800
	<b>161.875</b>	<b>130.392</b>

### Requerimientos aplicables a ambos enfoques

- 5.8 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 (véase la Sección 10).

### Ejemplo: enfoques de un único estado y de dos estados

- Ej 9 Durante 20X8, después de que los estados financieros de 20X7 de la entidad se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió un error en el cálculo de gasto por pensiones. El error dio lugar a ganancia antes de impuestos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7, sobrevalorada en 17.000 u.m., con una sobrevaloración de gasto por impuestos a las ganancias resultante de 4.250 u.m.

El estado del resultado integral de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8, mediante un enfoque de un único estado, podría presentarse como sigue:

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

	20X8	20X7
	u.m.	reexpresadas u.m.
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	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)
<b>Ganancia antes de impuestos (20X7: 159.800 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>68.000</b>	<b>142.800</b>
Gasto por impuestos a las ganancias (20X7: 39.950 u.m. expresadas anteriormente)	(42.000)	(35.700)
<b>GANANCIA DEL PERIODO (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>26.000</b>	<b>107.100</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	(3.000)	6.000
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	1.000	(2.000)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>(2.000)</b>	<b>4.000</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO (20X7: 123.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>24.000</b>	<b>111.100</b>

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Si la entidad hubiera seguido un enfoque de dos estados, habría presentado su rendimiento financiero del año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 como sigue:

### Estado de resultados de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

	20X8	20X7
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
		<i>reexpresadas</i>
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	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)
<b>Ganancia antes de impuestos (20X7: 159.800 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>68.000</b>	<b>142.800</b>
Gasto por impuestos a las ganancias (20X7: 39.950 u.m. expresadas anteriormente)	(42.000)	(35.700)
<b>GANANCIA DEL PERIODO (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>26.000</b>	<b>107.100</b>

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

	20X8	20X7
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
		<i>reexpresadas</i>
<b>Ganancia del año (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>26.000</b>	<b>107.100</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	(3.000)	6.000
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	1.000	(2.000)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>(2.000)</b>	<b>4.000</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO (20X7: 123.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>24.000</b>	<b>111.100</b>

5.9 Una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado del resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta), cuando esta presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad. [Véanse: párrafos 2.23 al 2.26].

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Ejemplo: partidas adicionales, encabezamientos y subtotales

- Ej 10 Un minorista puede presentar partidas adicionales (p. ej., margen bruto, ganancia antes de impuestos y ganancia por operaciones continuadas) en su estado consolidado del resultado integral ya que la gerencia del grupo considera que dicha presentación es relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

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

	Nota	20X7 u.m.	20X6 u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	10	680.000	525.000
Costo de ventas		(400.000)	(300.000)
<b>Ganancia bruta</b>		<b>280.000</b>	<b>225.000</b>
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
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	13	<b>241.220</b>	<b>198.030</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	14	(60.305)	(47.508)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>		<b>180.915</b>	<b>150.522</b>
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	15	(24.780)	(2.000)
<b>Ganancia del año</b>		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>
<b>Otro resultado integral:</b>			
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
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	18	<b>5.740</b>	<b>(18.130)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>		<b>161.875</b>	<b>130.392</b>

- 5.10 Una entidad no presentará ni describirá ninguna partida de ingreso o gasto como “partidas extraordinarias” en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las notas.

### Desglose de gastos

- 5.11 Una entidad presentará un desglose 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.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Notas

El desglose de gastos (por su naturaleza o función) excluye costos financieros, los gastos de operaciones discontinuadas, impuestos a las ganancias y partidas de otro resultado integral. Estos gastos se presentan por separado en el estado del resultado integral.

#### Desglose por naturaleza de los gastos

(a) 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.

#### Ejemplos: desglose por naturaleza de los gastos

Ej 11 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 desglose 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>
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	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)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>199.120</b>	<b>159.470</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	(49.780)	(36.868)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>	<b>149.340</b>	<b>122.602</b>
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	(24.780)	(3. 000)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>124.560</b>	<b>119.602</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
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)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>7.300</b>	<b>(18.976)</b>

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	131.860	100.626
----------------------------------	---------	---------

### Desglose por función de los gastos

(b) 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.

### Ejemplos: desglose por función de los gastos

Ej 12 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 11. No obstante, en este ejemplo, el grupo presenta un desglose 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>
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	734.000	557.000
Ganancias en el valor razonable de las propiedades de inversión	1.000	500
Costo de las ventas <sup>(a)</sup>	(458.280)	(326.730)
Costos de distribución <sup>(b)</sup>	(29.300)	(27.250)
Gastos de administración <sup>(c)</sup>	(25.900)	(24.300)
Costos financieros	(22.300)	(19.700)
Participación en las pérdidas de la asociada	(100)	(50)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>199.120</b>	<b>159.470</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	(49.780)	(36.868)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>	<b>149.340</b>	<b>122.602</b>
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	(24.780)	(3.000)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>124.560</b>	<b>119.602</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
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)



## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Otro resultado integral del año, neto de impuestos	7.300	(18.976)
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b>131.860</b>	<b>100.626</b>

Cálculos que no forman parte del estado del resultado integral:

	20X7	20X6
(a)	26.480 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 + 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	42.180 u.m. de cambio en los niveles de inventario + 232.000 u.m. de materias primas consumidas + 50% (76.000 u.m. de beneficios a los empleados + 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 + 25.600 u.m. de depreciación) + 3.000 u.m. de publicidad + 400 u.m. de gasto por arrendamiento operativo = 29.300 u.m. de costos de distribución	25% (76.000 u.m. de beneficios a los empleados + 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
(c)	25% (78.000 u.m. de beneficios a los empleados + 25.600 u.m. de depreciación) = 25.900 u.m. de costos de administración	25% (76.000 u.m. de beneficios a los empleados + 21.200 u.m. de depreciación) = 24.300 u.m. de costos de administración

### Ej 13 Una entidad que produce bloques de concreto para su uso en la industria de la construcción de viviendas tiene cinco vehículos.

**El vehículo 1 se utiliza para transportar materias primas (arena y cemento) desde los proveedores hasta el almacén de materias primas de la entidad.**

**El vehículo 2 se utiliza para transportar las materias primas desde el almacén a la planta de fabricación.**

**El vehículo 3 se utiliza para transportar los bloques desde la fábrica hasta los clientes de la entidad.**

**El vehículo 4 lo utiliza el personal de ventas de la entidad para visitar a posibles clientes y tomar pedidos.**

**La entidad cede el uso del vehículo 5 al encargado de administración para su uso personal. El uso del vehículo forma parte del paquete de remuneración del encargado de administración.**

*¿Cómo debe la entidad clasificar la depreciación de los vehículos por función?*

La depreciación de los vehículos 1 y 2 se clasifica como costos de ventas cuando se reconoce como un gasto. Nota: de acuerdo con la Sección 13 *Inventarios*, esta depreciación se reconocería primero como parte del costo de los inventarios (y activo). Cuando se dan de baja los inventarios (p. ej., cuando se los vende), el costo de los inventarios, incluida la depreciación de los vehículos 1 y 2, se reconoce como un gasto (es decir, el costo de las ventas).

La depreciación de los vehículos 3 y 4 se clasifica como costo de distribución; se refiere a la función de distribución del negocio.



## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

La depreciación del vehículo 5 se reconoce como un gasto administrativo; se refiere a la función administrativa del negocio.

# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

En muchos casos, surgen pocas dificultades para presentar el estado del resultado integral y el estado de resultados 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 del resultado integral y estado de resultados 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 algunos gastos por su función (p. ej., la distribución de gastos que corresponden a más de una función de la entidad);
- clasificar algunos gastos por su naturaleza (p. ej., separar los componentes de algunos gastos que incluyen partidas que son diferentes en su naturaleza).

## COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las diferencias principales entre los requerimientos para presentar el rendimiento financiero de una entidad (es decir, el resultado integral) al 9 de julio de 2009 de acuerdo con las NIIF completas (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*) son:

- La *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simplificado.
- La *NIIF para las PYMES* 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 (véase el párrafo 3.18). Esta opción no existe en las NIIF completas.
- La *NIIF para las PYMES* sólo tiene tres partidas de otro resultado integral: la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura, y las ganancias y pérdidas actuariales de los planes de beneficios definidos. Las NIIF completas tienen más partidas de resultado integral (p. ej., cambios acumulativos en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta y las ganancias sobre la revaluación de propiedades, planta y equipo, y bienes intangibles).
- Las NIIF completas exigen la reclasificación con cambios en resultados de algunas partidas de otro resultado integral (a veces denominado “reciclaje”) cuando se realizan (p. ej., en relación con los activos financieros disponibles para la venta y la conversión por negocios en el extranjero). A excepción de las pérdidas y ganancias especificadas sobre los instrumentos de cobertura (véase la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*), la *NIIF para las PYMES* no permite la reclasificación.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

- Si la entidad que aplica las NIIF completas clasifica sus gastos por función, también se le exige que revele información sobre la naturaleza de los gastos. La *NIIF para las PYMES* no exige explícitamente que se revele esta información adicional sobre la naturaleza de los gastos.
- Las NIIF completas especifican información a revelar más detallada para las operaciones discontinuadas.
- Las NIIF completas (NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*) exigen que los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluidos los activos no corrientes de una operación discontinuada) se contabilicen al valor menor de su importe en libros y valor razonable menos los costos estimados para vender el activo. La *NIIF para las PYMES* no exige una presentación por separado en el estado de situación financiera de los “activos no corrientes mantenidos para la venta”. No obstante, el párrafo 27.9 de la *NIIF para las PYMES* identifica “planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo” y “planes para disponer del activo antes de la fecha prevista” como fuentes internas de información que indican que un activo puede tener un deterioro del valor. La presencia de dichos indicadores obligan a la entidad a realizar una comprobación del deterioro del valor respecto del activo; es decir, calcular su importe recuperable (véase el párrafo 27.7). El párrafo 4.14 especifica los requerimientos de información a revelar cuando, a la fecha del periodo sobre el que se informa, una entidad posee un acuerdo firme de venta para disponer en gran medida de los activos o de un grupo de activos y pasivos.

# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## 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 del resultado integral y estado de resultados 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

En 20X8, después de que los estados financieros de 20X7 de una entidad se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió un error en el cálculo de gasto por depreciación. El error se produjo durante 20X6. La entidad presenta las cifras comparativas de un año. El efecto de la corrección del error sobre los estados financieros de 20X8 de la entidad:

- (a) se reconocerá en los resultados de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8.
- (b) se reconocerá en los resultados de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7.
- (c) se reconocerá fuera el resultado integral total, en el estado de cambios en el patrimonio neto como un ajuste a las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* de la *NIF para las PYMES* para responder la pregunta 1. Los requerimientos de la Sección 10 se establecen en el Módulo 10.

### Pregunta 2

¿Cuáles de las siguientes pérdidas y ganancias se reconocen en otro resultado integral (es decir, en el resultado integral total fuera de resultados)?

- (a) pérdidas y ganancias por operaciones discontinuadas.
- (b) pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros por negocios en el extranjero.
- (c) ganancias sobre la revaluación de propiedades, planta y equipo.
- (d) pérdidas y ganancias que la gerencia considera partidas extraordinarias.

### Pregunta 3

¿Cuáles de las siguientes pérdidas y ganancias puede elegir una entidad (como opción de política contable) para reconocer otro resultado integral (es decir, el resultado integral total fuera de resultados)?

- (a) pérdidas por operaciones discontinuadas.
- (b) pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros por negocios en el extranjero.
- (c) pérdidas y ganancias actuariales de planes de beneficios definidos.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

- (d) pérdidas y ganancias que la gerencia considera partidas extraordinarias.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 28 *Beneficios a los Empleados* de la *NIF para las PYMES* para responder la pregunta 3. Los requerimientos de la Sección 28 se establecen en el Módulo 28.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Pregunta 4

¿Cuál de los siguientes términos no se puede utilizar para describir una partida en el estado del resultado integral?

- (a) ingresos de actividades ordinarias.
- (b) ganancia bruta.
- (c) ganancia antes de impuestos.
- (d) partida extraordinaria.

### Pregunta 5

¿Cuál de las siguientes opciones constituye una operación discontinuada?

- (a) Una entidad posee tres máquinas ubicadas en una planta. Todas las máquinas fabrican el mismo producto. La entidad reduce notablemente sus operaciones al disponer de una de las máquinas.
- (b) Una entidad posee tres máquinas ubicadas en una planta. Cada máquina fabrica un producto completamente distinto y cada máquina es operada como una unidad de negocios por separado. La entidad reduce notablemente sus operaciones al disponer de una de las máquinas y, al hacerlo, discontinúa la fabricación de uno de sus tres productos.
- (c) Una entidad posee tres plantas que fabrican el mismo producto. Cada planta está ubicada en un continente diferente y vende su producción a clientes locales de la planta donde se fabrica el producto. La entidad reduce sus operaciones al disponer de una de las plantas.
- (d) Tanto (b) como (c), arriba.
- (e) Situaciones de la (a) a la (c).

### Pregunta 6

Las partidas de otro resultado integral se presentan en el estado del resultado integral desglosadas:

- (a) por naturaleza.
- (b) por función.
- (c) por naturaleza o por función (opción de política contable).
- (d) ambas (a) y (b) arriba.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Pregunta 7

Los costos de personal son:

- (a) gastos de administración.
- (b) gastos de distribución.
- (c) costo de ventas.
- (d) asignados a las categorías (a) a (c) arriba, de acuerdo con la función que desempeñe el empleado al que corresponde el costo de personal en particular.

### Pregunta 8

Una entidad presenta un desglose de gastos mediante una clasificación basada en:

- (a) la naturaleza de los gastos.
- (b) la función de los gastos.
- (c) ya sea la naturaleza de los gastos o la función de los gastos dentro de la entidad; cualquiera de las dos opciones que proporcione información confiable y más relevante.
- (d) ya sea la naturaleza de los gastos o la función de los gastos dentro de la entidad; cualquiera de las dos opciones que la entidad prefiera presentar.

### Pregunta 9

Las partidas separadas en un desglose de gastos por naturaleza incluyen:

- (a) compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados, depreciación, partidas extraordinarias.
- (b) compras de materiales, costos de distribución, costos de administración, beneficios a los empleados, depreciación, impuestos.
- (c) depreciación, compras de materiales, beneficios a los empleados y costos de publicidad.
- (d) costos de ventas, costos de administración, costos de transporte, costos de distribución, etc.

### Pregunta 10

Las partidas separadas en un desglose de gastos por función incluyen:

- (a) compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados, depreciación, partidas extraordinarias.
- (b) compras de materiales, costos de distribución, costos de administración, beneficios a los empleados, depreciación, impuestos.
- (c) depreciación, compras de materiales, beneficios a los empleados y costos de publicidad.
- (d) costo de ventas, costos de administración, gastos de distribución, etc.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Respuestas

- P1 (c) véanse los párrafos 5.4(a) y 5.8.
- P2 (b) véase el párrafo 5.4(i).
- P3 (c) véanse los párrafos 5.4(b)(ii) y 28.24(b).
- P4 (d) véase el párrafo 5.10.
- P5 (d) véanse las definiciones de operación discontinuada y componente de una entidad en el Glosario.
- P6 (a) véase el párrafo 5.5(g).
- P7 (d) véase el párrafo 5.11(b).
- P8 (c) véase el párrafo 5.11.
- P9 (c) véase el párrafo 5.11(a).
- P10 (d) véase el párrafo 5.11(b).



# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y aplique su conocimiento de los requerimientos para la presentación de un estado del resultado integral y estado de resultados de acuerdo con la *NIF 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

El grupo de la PYME A (entidad controladora y la subsidiaria en la que posee 75 por ciento de participación) presenta el estado consolidado del resultado integral mediante el enfoque de un único estado.

#### Grupo de la PYME A Estado del resultado integral al 31 de diciembre de 20X8

	<i>20X8</i>
Ingresos de actividades ordinarias	20.000 <sup>(a)</sup>
Costo de ventas	(7.000) <sup>(b)</sup>
Costos de distribución	(1.000) <sup>(c)</sup>
Gastos de administración	(4.000) <sup>(d)</sup>
Otros gastos	(2.500) <sup>(e)</sup>
Partida extraordinaria	(500) <sup>(f)</sup>
Costos financieros	(1.000) <sup>(g)</sup>
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>4.000</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	(1.600) <sup>(h)</sup>
Dividendo declarado y pagado	(400) <sup>(i)</sup>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b>2.000</b>

Notas que no forman parte del estado del resultado integral elaboradas por la gerencia del grupo.

	<i>Controladora</i>		<i>Subsidiaria</i>	<i>Total</i>
	<i>Operación continuada</i>	<i>Operación discontinuada</i>		
Todos los importes se presentan en u.m.				
<sup>(a)</sup> Aumento en el valor razonable de propiedades de inversión	3.000			
Venta de bienes	10.000	1.500	5.000	
Ganancia por la venta de la operación discontinuada	500			
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	<b>13.500</b>	<b>1.500</b>	<b>5.000</b>	<b>20.000</b>
<sup>(b)</sup> Costo de ventas	4.000	1.000	2.000	7.000
<sup>(c)</sup> Costos de distribución	100	500	400	1.000
<sup>(d)</sup> Gastos de administración	2.000	1.000	1.000	4.000

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

(e)	Costos de publicidad	1.000		
	Pérdidas actuariales sobre los planes de beneficios definidos	700	800	
		<i>Controladora</i>	<i>Subsidiaria</i>	<i>Total</i>
		<i>Operación continuada</i>	<i>Operación discontinuada</i>	
	<b>Otros gastos</b>	<b>1.700</b>	<b>800</b>	<b>2.500</b>
(f)	Deterioro del equipamiento de la oficina de ventas	500		500
(g)	Costos financieros	500	500	1.000
(h)	Todas las partidas de ingreso y gasto están sujetas a impuestos (diferidos y corrientes) al 40 por ciento del importe del ingreso o gasto.			
(i)	Dividendo declarado y pagado	400		400

Durante 20X8, la entidad controladora recaudó 1.000 u.m. de sus propietarios al emitir acciones para ellos.

El grupo sigue una política contable de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales sobre sus obligaciones de beneficios definidos en otro resultado integral.

**Parte A: Lista de errores y omisiones en la presentación del estado consolidado del resultado integral del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8.**

**Parte B: Elabore los estados de rendimiento financiero del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 mediante el enfoque de un único estado.**  
Ignore las cifras comparativas.

**Parte C: Elabore los estados de rendimiento financiero del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 mediante el enfoque de dos estados.**  
Ignore las cifras comparativas.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

### Respuesta al caso práctico 1: Parte A

---

Los errores en el estado consolidado del resultado integral presentado por el grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 incluyen:

1. Falta el término “consolidado” del título (es decir, el título debería ser: “Estado consolidado del resultado integral”).
2. El estado del resultado integral se debe presentar “para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8” (no “al” 31 de diciembre de 20X8).
3. Se debe revelar la moneda de presentación (es decir, u.m. o unidades monetarias).
4. Se debe revelar el nivel de redondeo de los importes presentados.
5. Se debe presentar información comparativa de al menos un año para cada partida del estado del resultado integral (véase el párrafo 3.14).
6. Ninguna partida de ingreso o gasto se debe describir como “partidas extraordinarias” (véase el párrafo 5.10).
7. Se debe presentar una partida separada de “operaciones discontinuadas” que muestre la pérdida después de impuestos por la operación discontinuada, incluida la ganancia por la venta de las operaciones discontinuadas (véase el párrafo 5.5(e)).
8. Se debe presentar una partida de “ganancia del año” después de las operaciones discontinuadas pero antes de otro resultado integral (véase el párrafo 5.5 (f)).
9. Se debe dedicar una parte separada del estado del resultado integral (debajo de la ganancia del año) a otro resultado integral.
10. El grupo debe revelar por separado la asignación de resultados a las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora (véase el párrafo 5.6(a)).
11. El grupo debe revelar por separado la asignación del resultado integral total para el periodo atribuible a las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora (véase el párrafo 5.6 (b)).
12. El importe de cada partida de otro resultado integral (es decir, las pérdidas actuariales sobre los planes de beneficios definidos) se debe revelar por separado.
13. La entidad debe revelar por separado el impuesto agregado, corriente y diferido, relacionado con partidas de otro resultado integral (véanse los párrafos 5.5(d) y 29.32(a)).
14. Los dividendos declarados y pagados no se deben presentar en el estado del resultado integral.
15. La entidad debe presentar partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando dicha presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad (véase el párrafo 5.9).

# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## Respuesta al caso práctico 1: Parte B

### Estado consolidado del resultado integral del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

(todos los importes se encuentran expresados en unidades monetarias)

	20X8	
Ingresos de actividades ordinarias	15.000	(a)
Costo de bienes vendidos	<u>(6.000)</u>	(b)
<b>Ganancia bruta</b>	<b>9.000</b>	(c)
Otro ingreso: aumento en el valor razonable de propiedades de inversión	3.000	
Costos de distribución	(2.000)	(d)
Gastos de administración	(3.000)	(e)
Costos financieros	<u>(1.000)</u>	(f)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>6.000</b>	(c)
Gasto por impuestos a las ganancias	<u>(2.400)</u>	(g)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>	<b>3.600</b>	(c)
Pérdida del año procedente de una operación discontinuada	<u>(300)</u>	(h)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>3.300</b>	
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>		
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	<u>(900)</u>	(i)
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b><u>2.400</u></b>	
<b>Ganancia atribuible a:</b>		
Propietarios de la controladora	3.135	(l)
Participaciones no controladoras	<u>165</u>	(m)
	<u>3.300</u>	
<b>Resultado integral total atribuible a:</b>		
Propietarios de la controladora	2.355	(o)
Participaciones no controladoras	<u>45</u>	(p)
	<u>2.400</u>	

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) 10.000 u.m. de la entidad controladora + 5.000 u.m. de la subsidiaria = 15.000 u.m.
- (b) 4.000 u.m. de la entidad controladora + 2.000 u.m. de la subsidiaria = 6.000 u.m.
- (c) Ejemplos de partidas adicionales, encabezamientos y subtotales que una entidad presenta cuando dicha presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad (véase el párrafo 5.9).
- (d) 100 u.m. de la entidad controladora + 1.000 u.m. de costos de publicidad + 500 u.m. de deterioro del equipamiento de la oficina de ventas + 400 u.m. de la subsidiaria = 2.000 u.m.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

- (e) 2.000 u.m. de la entidad controladora + 1.000 u.m. de la subsidiaria = 3.000 u.m.
- (f) 500 u.m. de la entidad controladora + 500 u.m. de la subsidiaria = 1.000 u.m.
- (g) 40%(6.000 u.m. de ganancia consolidada antes de impuestos) = 2.400 u.m.
- (h) 300 u.m.<sup>(j)</sup> de ganancia después de impuestos sobre la venta de una operación discontinuada menos 600 u.m.<sup>(i)</sup> de pérdida después de impuestos de la operación discontinuada = 300 u.m. de la partida "pérdida del año por una operación discontinuada".
- (i) 1.500 u.m. de ingreso de actividades ordinarias menos 1.000 u.m. del costo de ventas menos 500 u.m. de los costos de distribución menos 1.000 u.m. de costos de administración = 1.000 u.m. de pérdida por una operación discontinuada. 1.000 u.m. menos (40% de 1.000 u.m.) de impuestos = 600 u.m. de pérdida después de impuestos por una operación discontinuada.
- (j) 500 u.m. de ganancia sobre la venta de una operación discontinuada menos (40% de 500 u.m.) de impuestos = 300 u.m. de ganancia después de impuestos sobre la venta de una operación discontinuada.
- (k) 700 u.m. de la entidad controladora + 800 u.m. de la subsidiaria = 1.500 u.m. de pérdidas actuariales antes de impuestos. 1.500 u.m. menos (40% de 1.500 u.m.) de impuestos = 900 u.m. de pérdidas actuariales después de impuestos.
- (l) 2.640 u.m.<sup>(n)</sup> de la ganancia de la controladora para el año + 75%(660 u.m.<sup>(m)</sup>) de la ganancia de la subsidiaria para el año = 3.135 u.m.
- (m) 25%(660 u.m.<sup>(n)</sup>) de la ganancia de la subsidiaria para el año = 165 u.m.

(n)	Controladora	Subsidiaria	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	10.000	5.000	15.000
Aumento en el valor razonable de propiedades de inversión	3.000	–	3.000
Costo de ventas	(4.000)	(2.000)	(6.000)
Costos de distribución	(1.600)	(400)	(2.000)
Gastos de administración	(2.000)	(1.000)	(3.000)
Costos financieros	(500)	(500)	(1.000)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>4.900</b>	<b>1.100</b>	<b>6.000</b>
Gasto por impuestos (40% de la ganancia antes de impuestos)	(1.960)	(440)	(2.400)
<b>Ganancia de operaciones continuadas</b>	<b>2.940</b>	<b>660</b>	<b>3.600</b>
Pérdida del año procedente de una operación discontinuada	(300)	–	(300)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>2.640</b>	<b>660</b>	<b>3.300</b>

(o) 2.220 u.m.<sup>(q)</sup> del resultado integral total de la controladora para el año + 75% (180 u.m.<sup>(q)</sup>) del resultado integral total de la subsidiaria para el año = 2.355 u.m.

(p) 25% × (180 u.m.<sup>(q)</sup>) del resultado integral total de la subsidiaria para el año = 45 u.m.

(q)	Controladora	Subsidiaria	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
<b>Ganancia del año</b> (véase <sup>(m)</sup> arriba)	<b>2.640</b>	<b>660</b>	<b>3.300</b>
Otro resultado integral: pérdidas actuariales sobre los planes de beneficios definidos	(700)	(800)	(1.500)
Efecto del impuesto a las ganancias de las pérdidas actuariales (40%)	280	320	600
<b>Otro resultado integral total del año, neto de impuestos</b>	<b>(420)</b>	<b>(480)</b>	<b>(900)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b>2.220</b>	<b>180</b>	<b>2.400</b>

# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## Respuesta al caso práctico 1: Parte C

### Estado consolidado de resultados del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

(todos los importes se encuentran expresados en unidades monetarias)

	20X8	
Ingresos de actividades ordinarias	15.000	(a)
Costo de bienes vendidos	<u>(6.000)</u>	(b)
<b>Ganancia bruta</b>	<b>9.000</b>	
Otro ingreso: aumento en el valor razonable de propiedades de inversión	3.000	
Costos de distribución	(2.000)	(c)
Gastos de administración	(3.000)	(d)
Costos financieros	<u>(1.000)</u>	(e)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>6.000</b>	
Gasto por impuestos a las ganancias	<u>(2.400)</u>	(f)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>	<b>3.600</b>	
Pérdida del año procedente de una operación discontinuada	<u>(300)</u>	(g)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b><u>3.300</u></b>	
<b>Ganancia atribuible a:</b>		
Propietarios de la controladora	3.135	(k)
Participaciones no controladoras	<u>165</u>	(l)
	<u>3.300</u>	

### Estado consolidado del resultado integral del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

(todos los importes se encuentran expresados en unidades monetarias)

	20X8	
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>3.300</b>	
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>		
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	<u>(900)</u>	(j)
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b><u>2.400</u></b>	
<b>Resultado integral total atribuible a:</b>		
Propietarios de la controladora	2.355	(n)
Participaciones no controladoras	<u>45</u>	(o)
	<u>2.400</u>	

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) 10.000 u.m. de la entidad controladora + 5.000 u.m. de la subsidiaria = 15.000 u.m.
- (b) 4.000 u.m. de la entidad controladora + 2.000 u.m. de la subsidiaria = 6.000 u.m.
- (c) 100 u.m. de la entidad controladora + 1.000 u.m. de costos de publicidad + 500 u.m. de deterioro del equipamiento de la oficina de ventas + 400 u.m. de la subsidiaria = 2.000 u.m.
- (d) 2.000 u.m. de la entidad controladora + 1.000 u.m. de la subsidiaria = 3.000 u.m.
- (e) 500 u.m. de la entidad controladora + 500 u.m. de la subsidiaria = 1.000 u.m.
- (f)  $40\%(6.000 \text{ u.m. de ganancia consolidada antes de impuestos}) = 2.400 \text{ u.m.}$
- (g)  $300 \text{ u.m.}^{(j)}$  de ganancia después de impuestos sobre la venta de una operación discontinuada menos  $600 \text{ u.m.}^{(h)}$  de pérdida después de impuestos de la operación discontinuada = 300 u.m. de la partida "pérdida del año por una operación discontinuada".
- (h)  $1.500 \text{ u.m. de ingreso de actividades ordinarias menos } 1.000 \text{ u.m. del costo de ventas menos } 500 \text{ u.m. de los costos de distribución menos } 1.000 \text{ u.m. de costos de administración} = 1.000 \text{ u.m. de pérdida por una operación discontinuada. } 1.000 \text{ u.m. menos } (40\% \text{ de } 1.000 \text{ u.m.}) \text{ de impuestos} = 600 \text{ u.m. de pérdida después de impuestos por una operación discontinuada.}$
- (i)  $500 \text{ u.m. de ganancia sobre la venta de una operación discontinuada menos } (40\% \text{ de } 500 \text{ u.m.}) \text{ de impuestos} = 300 \text{ u.m. de ganancia después de impuestos sobre la venta de una operación discontinuada.}$
- (j)  $700 \text{ u.m. de la entidad controladora} + 800 \text{ u.m. de la subsidiaria} = 1.500 \text{ u.m. de pérdidas actuariales antes de impuestos. } 1.500 \text{ u.m. menos } (40\% \text{ de } 1.500 \text{ u.m.}) \text{ de impuestos} = 900 \text{ u.m. de pérdidas actuariales después de impuestos.}$
- (k)  $2.640 \text{ u.m.}^{(m)}$  de la ganancia de la controladora para el año +  $75\%(660 \text{ u.m.}^{(m)})$  de la ganancia de la subsidiaria para el año = 3.135 u.m.
- (l)  $25\%(660 \text{ u.m.}^{(m)})$  de la ganancia de la subsidiaria para el año = 165 u.m.

(m)	<i>Controladora</i>	<i>Subsidiaria</i>	<i>Total</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	10.000	5.000	15.000
Aumento en el valor razonable de propiedades de inversión	3.000		3.000
Costo de ventas	(4.000)	(2.000)	(6.000)
Costos de distribución	(1.600)	(400)	(2.000)
Gastos de administración	(2.000)	(1.000)	(3.000)
Costos financieros	(500)	(500)	(1.000)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>4.900</b>	<b>1.100</b>	<b>6.000</b>
Gasto por impuestos (40% de la ganancia antes de impuestos)	(1.960)	(440)	(2.400)
<b>Ganancia de operaciones continuadas</b>	<b>2.940</b>	<b>660</b>	<b>3.600</b>
Pérdida del año procedente de una operación discontinuada	(300)		(300)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>2.640</b>	<b>660</b>	<b>3.300</b>

- (n)  $2.220 \text{ u.m.}^{(p)}$  del resultado integral total de la controladora para el año +  $75\% (180 \text{ u.m.}^{(p)})$  del resultado integral total de la subsidiaria para el año = 2.355 u.m.

- (o)  $25\% \times (180 \text{ u.m.}^{(p)})$  del resultado integral total de la subsidiaria para el año = 45 u.m.

(p)	<i>Controladora</i>	<i>Subsidiaria</i>	<i>Total</i>
-----	---------------------	--------------------	--------------

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
<b>Ganancia del año</b> (véase <sup>(m)</sup> arriba)	<b>2.640</b>	<b>660</b>	<b>3.300</b>
Otro resultado integral: pérdidas actuariales sobre los planes de beneficios definidos	(700)	(800)	(1.500)
Efecto del impuesto a las ganancias de las pérdidas actuariales (40%)	280	320	600
<b>Otro resultado integral total del año, neto de impuestos</b>	<b>(420)</b>	<b>(480)</b>	<b>(900)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b>2.220</b>	<b>180</b>	<b>2.400</b>



# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## Caso práctico 2

El grupo de la PYME B (entidad controladora y su subsidiaria sin accionistas minoritarios) presenta el estado del resultado integral mediante el enfoque de un único estado. El grupo de la PYME B presentó su estado consolidado del resultado integral en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 como sigue:

### Estado consolidado del resultado integral del grupo de la PYME B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4

(en miles de unidades monetarias)

	20X4	20X3
Ingresos de actividades ordinarias	56.231	57.896
Costo de ventas	(25.976)	(17.346)
Otros ingresos	987	145
Costos de distribución	(2.156)	(2.278)
Gastos de administración	(15.436)	(15.987)
Otros gastos	(960)	(1.010)
Costos financieros	(689)	(702)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>12.001</b>	<b>20.718</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	(2.700)	(5.180)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>9.301</b>	<b>15.538</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	340	(180)
Cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura, neto de impuestos	(80)	(91)
Transferidos a resultados	(33)	37
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>227</b>	<b>(234)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b>9.528</b>	<b>15.304</b>

En 20X5, después de una evaluación integral de las políticas de presentación del grupo, la gerencia decidió clasificar los gastos por su naturaleza. La gerencia espera que el desglose por naturaleza proporcione información que sea más relevante y confiable, ya que la asignación de los costos a las funciones requirió distribuciones arbitrarias.

## Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Un desglose de los ingresos y gastos del grupo para los periodos contables 20X5 y 20X4 se detalla más abajo (en miles de unidades monetarias):

	<b>20X5</b>	<b>20X4</b>
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	55.457	56.231
<b>Otros ingresos</b>	534	987
<b>Costo de ventas:</b>		
Materiales	(10.568)	(9.987)
Cambio en el inventario	(1.345)	(3.000)
Sueldos, salarios y beneficios	(8.890)	(8.234)
Depreciación	(3.245)	(3.120)
Transporte	(1.010)	(990)
Otros	(640)	(645)
<b>TOTAL</b>	<b>(25.698)</b>	<b>(25.976)</b>
<b>Costos de distribución:</b>		
Publicidad	(1.310)	(1.156)
Sueldos, salarios y beneficios	(1.201)	(1.000)
<b>TOTAL</b>	<b>(2.511)</b>	<b>(2.156)</b>
<b>Gastos de administración:</b>		
Sueldos, salarios y beneficios	(12.345)	(12.404)
Depreciación	(2.220)	(2.388)
Otros	(1.008)	(644)
<b>TOTAL</b>	<b>(15.573)</b>	<b>(15.436)</b>
<b>Otros gastos</b>	(1.010)	(960)
<b>Costos financieros</b>	(601)	(689)
<b>Gasto por impuestos a las ganancias</b>	(2.686)	(2.700)
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	110	340
Cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura, neto de impuestos	(65)	(80)
Transferidos a resultados	(7)	(33)

**Elabore, de conformidad con la NIIF para las PYMES, el estado consolidado del resultado integral del grupo de la PYME B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X5.**

# Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

## Respuesta al caso práctico 2

El grupo de la PYME B presenta el siguiente estado del resultado integral para clasificar los gastos de 20X5 por naturaleza.

### Estado del resultado integral del grupo de la PYME B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X5 (en miles de unidades monetarias)

	20X5	20X4 <i>reexpresadas</i>
Ingresos de actividades ordinarias	55.457	56.231
Otros ingresos	534	987
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	(1.345)	(3.000)
Consumos de materias primas y consumibles	(10.568)	(9.987)
Gastos por beneficios a los empleados	(22.436) <sup>(a)</sup>	(21.638)
Gastos por depreciación y amortización	(5.465) <sup>(b)</sup>	(5.508)
Publicidad	(1.310)	(1.156)
Otros gastos	(3.668) <sup>(c)</sup>	(3.239)
Costos financieros	(601) <sup>(d)</sup>	(689)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>10.598</b>	<b>12.001</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	(2.686)	(2.700)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b> (atribuible a los propietarios de la controladora)	<b>7.912</b>	<b>9.301</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	110	340
Cambios en el valor razonable de instrumentos de cobertura, neto de impuestos	(65)	(80)
Transferidos a resultados	(7)	(33)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>38</b>	<b>227</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b> (atribuible a los propietarios de la controladora)	<b>7.950</b>	<b>9.528</b>

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) Gasto por beneficios a los empleados (20X5) = 8.890 u.m. + 1.201 u.m. + 12.345 u.m. = 22.436 u.m.  
Gasto por beneficios a los empleados (20X4) = 8.234 u.m. + 1.000 u.m. + 12.404 u.m. = 21.638 u.m.
- (b) Gasto de depreciación y amortización (20X5) = 3.245 u.m. + 2.220 u.m. = 5.465 u.m.  
Gasto de depreciación y amortización (20X4) = 3.120 u.m. + 2.388 u.m. = 5.508 u.m.
- (c) Otros gastos (20X5) = 1.010 u.m. + 640 u.m. + 1.008 u.m. + 1.010 u.m. = 3.668 u.m.  
Otros gastos (20X4) = 990 u.m. + 645 u.m. + 644 u.m. + 960 u.m. = 3.239 u.m.
- (d) Costos financieros (20X5) = 601 u.m.  
Costos financieros (20X4) = 689 u.m.