



**JORNADAS PRÁCTICAS DEL NUEVO PLAN GENERAL  
DE CONTABILIDAD DIRIGIDAS A COLABORADORES  
DE DESPACHOS PROFESIONALES**

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

**Ponente:**

**Prof. Dr. Francisco Sousa Fernández**

**Universidad de Cantabria**

Santander, diciembre de 2007

TERCERA PARTE DEL PGC 2007  
NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES  
7ª Cuenta de Pérdidas y Ganancias

Conceptos de Ingresos y Gastos dependientes de los conceptos de Activos y Pasivos (Marco Conceptual)

### CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (Debe) Haber Grupos 6 y 7

Revela una parte de los cambios en el valor de los Activos y Pasivos, no relacionados con operaciones con la propiedad (Ingresos y Gastos). Resto de Ingresos/Gastos revelados en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos.

Recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo contemplados en los grupos 6 y 7 del PGC 2007, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración.

Para informar de los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (Grupos 8 y 9), será necesario formular el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, a partir del saldo de la cuenta 129 "Resultado del ejercicio".

Estamos ante un formato vertical o en listado, más adecuado para el análisis económico que el formato clásico de cuenta horizontal con el que contábamos en el modelo del PGC 1990. Recoge los gastos e ingresos agrupados por su naturaleza, y no contempla una agrupación para resultados extraordinarios, en línea con las NIIF del IASB. Informa en primer lugar del **RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN**, al que se le agrega el **RESULTADO FINANCIERO** para conformar el **RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS**, del que se deduce el Impuesto sobre Beneficios para revelar el **RESULTADO PROCEDENTE DE LAS OPERACIONES CONTINUADAS**.

Por último, para el modelo normal, en el que caso de que la empresa haya registrado en el ejercicio ingresos y gastos correspondientes a **OPERACIONES INTERRUMPIDAS**, el resultado de éstas, neto de impuestos, se añade al de las **OPERACIONES CONTINUADAS**, para llegar de este modo a la magnitud final **RESULTADO DEL EJERCICIO**.

El modelo abreviado se diferencia del normal en que no contiene subdivisiones en letras para determinadas agrupaciones en números árabes, y también por el hecho de que no existe la información para **OPERACIONES INTERRUMPIDAS**.

Fuente: elaboración propia, a partir de los modelos de Cuenta de Pérdidas y Ganancias del PGC 2007.

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

**- Principales cambios -**

**PASO DE UN FORMATO DE  
DOBLE COLUMNA A  
OTRO VERTICAL**

**SUPRESIÓN DEL  
MARGEN  
EXTRAORDINARIO**

(Se consideró la prohibición contenida  
en las NIIF del IASB de calificar  
extraordinarias partidas de  
gastos e ingresos)

**SEPARACIÓN EN MODELO  
NORMAL DEL RESULTADO  
DE OPERACIONES  
CONTINUADAS  
DEL DE OPERACIONES  
INTERRUMPIDAS**

(Operaciones interrumpidas son  
aquellas líneas de negocio o  
áreas geográficas significativas que  
la empresa bien ha enajenado o  
tiene previsto enajenar dentro  
de los doce meses siguientes)

## PARA SU FORMULACIÓN HABRÁ QUE TENER EN CUENTA

Igual que PGC 1990, pero en formato vertical, según propuesta NIIF del IASB

1. Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.

Novedad: se incluyen descuentos por pronto pago en línea con NIIF del IASB

2. El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará por su importe neto de devoluciones y descuentos.

Similar a PGC 1990

3. La partida 4.c) "Trabajos realizados por otras empresas" recoge los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.

Novedades

4. Subvenciones, donaciones y legados:

- **Financian activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación:** se reflejarán en la partida 5.b) "Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio".
- **Financian activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias:** se imputarán a resultados de acuerdo con la NRV 18ª, a través de la partida 9. "Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras".
- **Concedidas para cancelar deudas que se otorguen sin finalidad específica:** se imputarán de igual modo a la partida anterior 9.
- **Financian un gasto o un activo de naturaleza financiera:** el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero, y en el caso de que sea significativo, ha de incorporarse la correspondiente partida, con la denominación "Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero".

Novedades

5. La partida 10. "Excesos de provisiones" recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción en de las que correspondan al personal que se reflejan en la partida 6. "Gastos de personal", y las de reestructuración a las que se refiere el punto 8 siguiente.

Novedad

6. En el supuesto excepcional que en una combinación de negocios el valor de los activos identificables adquiridos, menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios (**"Fondo de Comercio Negativo"**), se creará una partida con la denominación **"Diferencia negativa de combinación de negocio"**, formado parte del resultado del negocio.

Novedad

7. **Ingresos y gastos originados por instrumentos de cobertura**, que de acuerdo con las NRV deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, figurarán en la **partida de gastos o ingresos que genera la partida cubierta**, debiendo informar de ello en la memoria.

Novedad

8. **Los gastos asociados a las reestructuraciones** se registrarán en las **correspondientes partidas atendiendo a su naturaleza**, y se informará en la memoria del importe global de los mismos y, cuando sean significativos, de los importes incluidos en cada una de las partidas.

Novedades. Desparecen los resultados extraordinarios, en línea con las NIIF del IASB

9. Para presentar los gastos e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los correspondientes a inundaciones, incendios, multas, sanciones, se creará una partida con la denominación **12. "Otros resultados"**, formando parte del resultado de explotación, informando de ello detalladamente en la memoria.

Novedades

10. En la partida **14.a "Variación del valor razonable en instrumentos financieros, cartera de negociación y otros"** se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las carteras de **"Activos(pasivos) financieros mantenidos para negociar"** y **"Otros activos(pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias"** en los términos reconocidos en la NRV 9ª, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados calculados según el método del tipo de interés efectivo así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

Novedad

- 11.** En la partida 18. “Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos”, del modelo normal, se incluirá un importe único que comprenda:
- El resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas; y
  - El resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los gastos de venta, o bien por la enajenación o disposición por otros medios de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyen la actividad interrumpida.
- Además, en dicha partida se presentará el importe del ejercicio anterior.

**¿Qué es una actividad interrumpida?:**

Todo componente que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como “mantenido” (no confundir con “disponible”) para la venta, y:

- Represente una línea de negocio o un área geográfica, que sea significativa y pueda considerarse separada del resto;
- Forme parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del esto; o
- Sea una empresa dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla en el plazo de un año desde el momento de su adquisición.

A estos efectos, se entiende por componente de una empresa las actividades o flujos de efectivo que, por estar separados y ser independientes en su funcionamiento o a efectos de información financiera, se distinguen claramente del resto de la empresa, tal como una empresa dependiente o un segmento de negocio geográfico.

Novedad

- 12.** Los ingresos y gastos generados por los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, que no cumplan los requisitos para calificarlos como operaciones interrumpidas, se reconocerán en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda, según su naturaleza.

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X** Hoja 1/2

Nº CUENTAS		Nota	(Debe)	Haber
	<b>A) OPERACIONES CONTINUADAS</b>			
	<b>1. Importe neto de la cifra de negocios</b>			
700,701,702,703,704,(706),(708),(709)	<b>a. Ventas</b>			
705	<b>b. Prestaciones de servicios</b>			
(6930),71*,7930	<b>2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</b>			
73	<b>3. Trabajos realizados por la empresa para su activo</b>			
	<b>4. Aprovisionamientos</b>			
(600),6060,6080,6090,610*	<b>a. Consumo de mercaderías</b>			
(601),(602),6061,6062,6081,6082,6091,6092,611*,612*	<b>b. Consumo de materias primas y otras materias consumibles</b>			
(607)	<b>c. Trabajos realizados por otras empresas</b>			
(6931),(6932),(6933),7931,7932,7933	<b>d. Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos</b>			
	<b>5. Otros ingresos de explotación</b>			
75	<b>a. Ingresos accesorios y otros de gestión corriente</b>			
740,747	<b>b. Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio</b>			
	<b>6. Gastos de personal</b>			
(640),(641),(6450)	<b>a. Sueldos, salarios y asimilados</b>			
(642),(643),(649)	<b>b. Cargas sociales</b>			
(644),(6457),7950,7957	<b>c. Provisiones</b>			
	<b>7. Otros gastos de explotación</b>			
(62)	<b>a. Servicios exteriores</b>			
(631),(634),636,639	<b>b. Tributos</b>			
(650),(694),(695),794,7954	<b>c. Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales</b>			
(651),(659)	<b>d. Otros gastos de gestión corriente</b>			
(68)	<b>8. Amortización del inmovilizado</b>			
746	<b>9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras</b>			
7951,7952,7955,7956	<b>10. Excesos de provisiones</b>			
	<b>11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado</b>			
(690),(691),(692),790,791,792	<b>a. Deterioros y pérdidas</b>			
(670),(671),(672),770,771,772	<b>b. Resultados por enajenaciones y otras</b>			
	<b>A.1 RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)</b>			



CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X Hoja 2/2

JORNADAS PRÁCTICAS DEL NUEVO PLAN GENERAL DE  
CONTABILIDAD DIRIGIDAS A COLABORADORES  
DE DESPACHOS PROFESIONALES  
Santander, diciembre de 2007

Nº CUENTAS		Nota	(Debe)	Haber
	<b>12. Ingresos financieros</b>			
	<b>a) De participaciones en instrumentos de patrimonio</b>			
7600, 7601	a <sub>1</sub> . En empresas del grupo y asociadas			
7602, 7603	a <sub>2</sub> . En terceros			
	<b>b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado</b>			
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b <sub>1</sub> . De empresas del grupo y asociadas			
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b <sub>2</sub> . De terceros			
	<b>13. Gastos financieros</b>			
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6640), (6641), (6650), (6651), (6654), (6655)	a. Por deudas con empresas del grupo y asociadas			
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6642), (6643), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b. Por deudas con terceros			
660	c. Por actualización de provisiones			
	<b>14. Variación en el valor razonable de instrumentos financieros</b>			
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a. Cartera de negociación y otros			
(6632), 7632	b. Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
(668), 768	<b>15. Diferencias de cambio</b>			
	<b>16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros</b>			
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a. Deterioros y pérdidas			
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b. Resultados por enajenaciones y otras			
	<b>A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)</b>			
	<b>A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b>			
(6300)*, 6301*, (633), 638	<b>17. Impuesto sobre beneficios</b>			
	<b>A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTES DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+17)</b>			
	<b>B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS</b>			
	<b>18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas, neto de impuestos</b>			
	<b>A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)</b>			

\* Su signo puede ser positivo o negativo.



**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE REFORMA CONTABLE UNICAN S.A. A 31 DE DICIEMBRE DE 2008**

(Millones de euros)

Hoja 1/3

Nº CUENTAS		(Debe) Haber
	<b>A) OPERACIONES CONTINUADAS</b>	
	<b>1. Importe neto de la cifra de negocios</b>	<b>981.328</b>
	<b>a. Ventas</b>	<b>981.328</b>
701	Ventas de productos terminados	984.550
(7061)	Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados	(980)
(7081)	Devoluciones de ventas de productos terminados	(1.787)
(7091)	"Rappels" sobre ventas de productos terminados	(455)
	<b>2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</b>	<b>4.312</b>
712	Variación de existencias de productos terminados	4.500
(6930)	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación	(966)
7930	Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación	778
	<b>3. Trabajos realizados por la empresa para su activo</b>	<b>66</b>
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	66
	<b>4. Aprovisionamientos</b>	<b>(629.567)</b>
	<b>b. Consumo de materias primas y otras materias consumibles</b>	<b>(629.365)</b>
(601)	Compras de materias primas	(622.456)
6061	Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas	690
6081	Devoluciones de compras de materias primas	2.456
6091	"Rappels" por compras de materias primas	1.062
(611)	Variación de existencias de materias primas	(8.990)
(602)	Compras de otros aprovisionamientos	(3.445)
6092	"Rappels" por compras de otros aprovisionamientos	667
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	651
	<b>c. Trabajos realizados por otras empresas</b>	<b>(334)</b>
(607)	Trabajos realizados por otras empresas	(334)
	<b>d. Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos</b>	<b>132</b>
(6932)	Pérdidas por deterioro de materias primas	(545)
7932	Reversión del deterioro de materias primas	677
	<b>5. Otros ingresos de explotación</b>	<b>3.482</b>
	<b>a. Ingresos accesorios y otros de gestión corriente</b>	<b>1.476</b>
752	Ingresos por arrendamientos	266
759	Ingresos por servicios diversos	1.210
	<b>b. Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio</b>	<b>2.006</b>
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	1.230
747	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio	776

	<b>6. Gastos de personal</b>	<b>(45.052)</b>
	<b>a. Sueldos, salarios y asimilados</b>	<b>(35.341)</b>
(640)	Sueldos y salarios	(34.009)
(641)	Indemnizaciones	(877)
(6450)	Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos de patrimonio	(455)
	<b>b. Cargas sociales</b>	<b>(9.123)</b>
(642)	Seguridad social a cargo de la empresa	(7.890)
(649)	Otros gastos sociales	(1.233)
	<b>c. Provisiones</b>	<b>(588)</b>
(644)	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida	(588)
	<b>7. Otros gastos de explotación</b>	<b>(13.723)</b>
	<b>a. Servicios exteriores</b>	<b>(12.468)</b>
(621)	Arrendamientos y cánones	(3.449)
(622)	Reparaciones y conservación	(1.245)
(623)	Servicios de profesionales independientes	(990)
(626)	Servicios bancarios y similares	(3.459)
(628)	Suministros	(2.345)
(629)	Otros servicios	(980)
	<b>b. Tributos</b>	<b>(467)</b>
(631)	Otros tributos	(467)
	<b>c. Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales</b>	<b>(788)</b>
(650)	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	(444)
(694)	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	(1.233)
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	889
	<b>8. Amortización del inmovilizado</b>	<b>(9.677)</b>
(680)	Amortización del inmovilizado intangible	(567)
(681)	Amortización del inmovilizado material	(8.900)
(682)	Amortización de las inversiones inmobiliarias	(210)
	<b>9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras</b>	<b>452</b>
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas a resultado del ejercicio	452
	<b>10. Excesos de provisiones</b>	<b>1.233</b>
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades	1.233
	<b>11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado</b>	<b>(395)</b>
	<b>a. Deterioros y pérdidas</b>	<b>810</b>
(691)	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	(55)
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material	865
	<b>b. Resultados por enajenaciones y otras</b>	<b>(1.205)</b>
(671)	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	(1.205)
	<b>A-1 RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)</b>	<b>292.459</b>

	<b>12. Ingresos financieros</b>	<b>2.816</b>
	<b>a) De participaciones en instrumentos de patrimonio</b>	<b>990</b>
	<b>a<sub>1</sub>. En terceros</b>	<b>990</b>
7603	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas	990
	<b>b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado</b>	<b>1.826</b>
	<b>b<sub>1</sub>. De terceros</b>	<b>1.826</b>
7613	Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas	1.259
769	Otros ingresos financieros	567
	<b>13. Gastos financieros</b>	<b>(1.898)</b>
	<b>b. Por deudas con terceros</b>	<b>(1.822)</b>
(6624)	Intereses de deudas de otras empresas	(445)
(669)	Otros gastos financieros	(1.377)
	<b>c. Por actualización de provisiones</b>	<b>(76)</b>
(660)	Gastos financieros por actualización de provisiones	(76)
	<b>14. Variación en el valor razonable de instrumentos financieros</b>	<b>(2.308)</b>
	<b>a. Cartera de negociación y otros</b>	<b>1.356</b>
(6630)	Pérdidas de cartera de negociación	(988)
7630	Beneficios de cartera de negociación	2.344
	<b>b. Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta</b>	<b>(3.664)</b>
(6632)	Pérdidas de disponibles para la venta	(4.567)
7632	Beneficios de disponibles para la venta	903
	<b>15. Diferencias de cambio</b>	<b>(83)</b>
(668)	Diferencias negativas de cambio	(123)
768	Diferencias positivas de cambio	40
	<b>16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros</b>	<b>(611)</b>
	<b>a. Deterioros y pérdidas</b>	<b>(166)</b>
(6973)	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras empresas	(166)
	<b>b. Resultados por enajenaciones y otras</b>	<b>(445)</b>
(6668)	Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras empresas	(445)
	<b>A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)</b>	<b>(2.084)</b>
	<b>A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b>	<b>290.375</b>
	<b>17. Impuesto sobre beneficios</b>	<b>(87.113)</b>
(6300)	Impuesto corriente	(87.113)
	<b>A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTES DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+17)</b>	<b>203.262</b>
	<b>B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS</b>	<b>7.890</b>
	<b>18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas, neto de impuestos</b>	<b>7.890</b>
	<b>A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)</b>	<b>211.152</b>

\* Su signo puede ser positivo o negativo.