

6. Cuenta de pérdidas y ganancias

Resumen

- El PGC establece los formatos y clasificación de las partidas en la cuenta de pérdidas y ganancias, tanto para el modelo normal como para el abreviado.
- Los gastos se clasifican en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza.
- La presentación o el desglose de partidas de ingresos o gastos denominadas como «partidas extraordinarias» están prohibidos, sin perjuicio de crear una partida de Otros resultados dentro del margen de explotación si los ingresos o gastos excepcionales fueran significativos. Sin embargo, en la medida en que los gastos se clasifican por naturaleza, la presentación de los gastos como excepcionales se realiza con abono a una cuenta de ingresos.
- Las partidas de ingresos y gastos no deben ser objeto de compensación, salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario.
- Las partidas no se presentan netas de impuestos, a no ser que se requiera específicamente.
- El resultado de las actividades interrumpidas se presenta de forma separada en la cuenta de pérdidas y ganancias, neto de impuesto, reexpresándose los importes del ejercicio anterior comparativo.

6.1. General

La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza. [\(NECA 7ª\)](#)

Las partidas de ingresos y gastos no deben ser objeto de compensación, salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario. [\(MC 3ª\)](#)

6.2. Importe neto de la cifra de negocios

6.2.1. General

El importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (por ejemplo, vales, puntos de descuento o cupones), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión. [\(Art. 34.1 NC Reconocimiento de ingresos\)](#)

Se incluirán como componentes positivos el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con

clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa. ([Art. 34.2 NC Reconocimiento de ingresos](#))

Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios se deducirán, en todo caso, las siguientes partidas ([Art. 34.3 NC Reconocimiento de ingresos](#)):

- a) Los importes de las devoluciones de ventas. Cuando la empresa estime el pasivo por reembolso, el reconocimiento de la correspondiente provisión se realizará con cargo a la cuenta «708. Devoluciones de ventas y operaciones similares».
- b) Los «rappels» sobre ventas o prestaciones de servicios.
- c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.
- d) Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.

En ningún caso se incluirán en el importe de la cifra anual de negocios como transferencias de bienes o servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa ni los trabajos realizados para sí misma. Estos últimos deben contabilizarse en la partida A.3. Trabajos realizados por la empresa para su activo del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad. ([Art. 34.4 NC Reconocimiento de ingresos](#))

Según lo indicado en el capítulo de ingresos por ventas y prestación de servicios, las penalizaciones por los incumplimientos asociados al riesgo de operación, calidad o eficiencia racional del servicio se contabilizarán como un gasto luciendo con signo negativo en la partida Importe neto de la cifra de negocios. ([NRV 5ª.2 PCA Acuerdos de concesión](#))

En relación con la expresión utilizada de «actividad ordinaria» de la sociedad, debe precisarse su significado. Así, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que se viene a denominar multiactividad. En este caso, en relación con la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma. De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que, cuando el PGC establece la partida de «Otros ingresos de explotación», que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no forman parte del objeto social o actividad ordinaria, no se obtienen con carácter periódico y su importe no es accesorio considerando el conjunto de ingresos derivados de la actividad ordinaria. En el caso de que una sociedad *holding* tenga, asimismo, otras actividades ordinarias, habría que plantearse si estas forman parte del importe neto de la cifra de negocios. ([Introducción y art. 34.2 NC Reconocimiento de ingresos, B113C04, C546/09, B79C02, B126C02](#))

La realización de varias actividades ordinarias o principales, o multiactividad, únicamente implica que los ingresos de todas ellas deban ser imputados como cifra de negocios, de tal modo que sería perfectamente posible que, de forma ocasional, los ingresos obtenidos como consecuencia de la actividad o actividades ordinarias fueran menores que los obtenidos por las actividades auxiliares o accesorias.

Por ello, es indiferente si la actividad «financiera» principal es simultánea con otras de carácter industrial, influyendo únicamente en que, si esta otra actividad también se califica de ordinaria, debe computarse asimismo a efectos de la determinación de la cifra de negocios. En este sentido, es relevante atender al objeto social indicado en los estatutos de cada entidad y al concepto de actividad ordinaria o negocio principal de la entidad. No es posible entender como actividad ordinaria o negocio principal la gestión de un solo activo o inversión, es decir, que para que la gestión de inmuebles o inversiones se pueda calificar como actividad ordinaria o negocio principal se deberían aplicar criterios similares a los indicados en el capítulo de combinación de negocios para identificar la existencia de un negocio vs. activos.

A estos efectos, se plantea la siguiente situación. Una empresa que se dedica a la fabricación y venta de calzado percibe ingresos de carácter periódico que provienen, entre otras, de las siguientes actividades:

-) Arrendamiento de un almacén.
-) Dividendos procedentes de:
 - Una sociedad dependiente al 100% dedicada al sector del calzado.
 - Una sociedad anónima considerada como asociada, que posee el 30% y está dedicada a otro sector de actividad.
-) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada.

En general, los ingresos de carácter financiero no forman parte del resultado de la explotación, salvo que procedan de la actividad ordinaria de la entidad (como es el caso de una sociedad *holding*).

Respecto a los ingresos por arrendamiento, se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica.

En otro caso, la entidad (sociedad *holding*) tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, actividades de financiación de la actividad de sus participadas. Asimismo, realiza regular y simultáneamente otras actividades y la prestación de servicios de gestión o corporativos. (B79C02)

En este caso, tanto los dividendos y otros ingresos –cupones o intereses– devengados procedentes de la financiación concedida a las sociedades participadas, así como los beneficios obtenidos por la enajenación de las inversiones, salvo los que se pongan de manifiesto en la baja de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas, constituyen el «importe neto de la cifra de negocios» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

6.2.2. Subvenciones

Las subvenciones no integran el importe neto de la cifra anual de negocios. No obstante lo anterior, para aquellos casos en que la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y que forma parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en el importe neto de la cifra de negocios a la que afecta. (Introducción, art. 34.4 NC Reconocimiento de ingresos y B122C03)

Otro aspecto que se mantiene de la anterior norma es la regulación de las «subvenciones» a estos efectos, las cuales, en general, no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios, si bien, para casos excepcionales, que se producen en el marco de algunas actividades concretas en los que la subvención se concede de forma individualizada, en función de unidades de producto vendidas o servicios prestados, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse, en este último caso, junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De

esta forma se obtiene el mismo resultado que si el perceptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la memoria de las subvenciones recibidas.

6.2.3. Ingresos financieros

Se exceptúan para el cómputo del importe neto de la cifra de negocios los ingresos financieros, que solo se tendrán en cuenta cuando correspondan a una Entidad de Crédito o cuando resulte de aplicación una disposición específica como la regulada en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, para las empresas que sigan el denominado modelo del activo financiero. *(Introducción NC Reconocimiento de ingresos)*

En el caso de que exista un componente de financiación significativo en el contrato, los ingresos por intereses reconocidos no formarán parte de la cifra de negocios, sin perjuicio de los criterios de presentación específicos aplicables a las sociedades concesionarias. *(Art. 34.4 NC Reconocimiento de ingresos)*

Según lo indicado en el capítulo de concesiones, cuando la contraprestación recibida por la empresa concesionaria a cambio de la infraestructura deba calificarse como un activo financiero, los ingresos financieros reconocidos figurarán en la partida «Ingreso financiero», y el acuerdo de concesión, dentro de la partida «Importe neto de la cifra de negocios». Sin embargo, los gastos financieros se mostrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza. *(NRV 5ª PCA Acuerdos de concesión)*

Todo ello sin perjuicio de lo indicado para las sociedades *holding* o entidades con actividades similares a una entidad financiera que aplique el PGC.

6.2.4. Impuestos

El impuesto sobre el valor añadido no formará parte de la cifra anual de negocios. *(Art. 34.4 NC Reconocimiento de ingresos)*

El importe de los «impuestos especiales» deberá excluirse de la cifra de ventas del sujeto pasivo que venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos.

Sin embargo, se contabilizarán como gastos y, por tanto, no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transfieren los activos o se prestan los servicios. *(NRV 12ª)*

En el capítulo de ingresos por ventas y prestación de servicios y provisiones y contingencias se desarrollan los criterios contables aplicables a los diferentes impuestos.

6.2.5. Permutas y aportaciones no dinerarias

La transferencia de los bienes y servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella formarán parte de la cifra anual de negocios, salvo que la permuta no tenga carácter comercial. *(Art. 34.5 NC Reconocimiento de ingresos)*

Asimismo, formará parte de la cifra de negocios el valor razonable de los bienes transferidos en virtud de una aportación no dineraria de carácter «comercial» si la enajenación de los citados bienes constituye la actividad ordinaria de la empresa.

6.2.6. Contratos de cuentas en participación

La cifra anual de negocios para las empresas en cuyas operaciones se interesen otras empresas mediante cuentas en participación (Art. 239 y ss. CCom.) estará formada por la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios realizados, sin disminuir en la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor. [\(Art. 34.6 NC Reconocimiento de ingresos\)](#)

Las empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación.

6.2.7. Negocios en común

Las empresas que realicen una actividad gestionada conjuntamente con otra u otras deben incluir en su cifra de negocios la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su participación en el negocio conjunto. [\(Art. 34.7 NC Reconocimiento de ingresos\)](#)

Estas empresas no computarán en su cifra de negocios la parte proporcional a su participación en el negocio conjunto de las transacciones realizadas con dicho negocio.

6.2.8. Agentes

Cuando la empresa actúa como comisionista o agente (por cuenta ajena) y la intermediación constituye su actividad ordinaria, integrará en su cifra anual de negocios el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para un tercero la entrega al cliente final de sus bienes y servicios. [\(Art. 34.8 NC Reconocimiento de ingresos\)](#)

6.2.9. Actividades en régimen de depósito

Cuando las empresas realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías, sin asumir los riesgos de los bienes vendidos, computarán como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador. [\(Art. 34.9 NC Reconocimiento de ingresos\)](#)

6.2.10. Sociedades «Holding»

En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad *holding*), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades. [\(B79C02, C546/09, B126C02, Introducción y art. 34.10 NC Reconocimiento de ingresos, Resolución de 16 de julio de 2012, de la DGT, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades y B137C04\)](#)

En consecuencia, tanto los dividendos y otros ingresos –cupones o intereses– devengados procedentes de la financiación concedida a las sociedades participadas, así como los beneficios obtenidos por la enajenación de las participadas, baja en cuentas o variación a valor razonable, salvo los que se pongan de manifiesto en la baja de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas, constituyen, de acuerdo con lo indicado, el «importe neto de la cifra de negocios» de la cuenta de pérdidas y ganancias. Asimismo, si la empresa tuviera en su balance instrumentos financieros incluidos en la cartera de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, solo formarán parte del importe neto de la cifra de negocios los beneficios transferidos a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Igualmente, deberá crearse una partida dentro del margen de explotación, con las subdivisiones necesarias para recoger las correcciones valorativas por deterioro efectuadas en los distintos instrumentos financieros asociados a su actividad, así como las pérdidas y gastos originados por su baja del balance o valoración a valor razonable.

Como consecuencia de lo anterior, el criterio de presentación propuesto implica que se dividan las partidas que forman parte del importe neto de la cifra de negocios y se reconozcan los ingresos y beneficios, de forma separada de los gastos y las pérdidas, dependiendo de la calificación de las inversiones.

Es bastante habitual que las sociedades *holding* u otras entidades similares a las entidades financieras, no sujetas a la normativa específica del sector financiero, realicen actividades similares a las entidades financieras, como la tenencia de participaciones para la obtención de rendimientos o plusvalías procedentes de la venta de dichas inversiones, la financiación de la actividad de sus participadas y, en su caso, la prestación de servicios de gestión con los consiguientes honorarios que de esto se derivan, junto con otras actividades. En la medida en que dichas actividades se consideren ordinarias, entendidas como aquellas que realiza la empresa con regularidad en el ejercicio de su giro ordinario o tráfico habitual o típico, debe considerarse que los ingresos que se obtengan fruto de las mismas deben formar parte del importe neto de la cifra de negocios. A estos efectos, según lo indicado previamente, para que se trate de una actividad ordinaria se debería cumplir la definición de negocio con relación a la gestión de los activos. Por ello, la simple tenencia de una inversión o un activo no puede implicar, por sí misma, que se trate de una actividad ordinaria.

En este sentido cabe distinguir dos tipos de sociedades *holding*, las financieras y las industriales. Las *holdings* financieras son aquellas en las que las inversiones se asimilan a las existencias de una empresa industrial, aunque no se presentan como tales. En esencia, las *holdings* financieras serían asimilables a las actividades propias de una entidad financiera. Las *holdings* industriales son aquellas en las que las inversiones se asimilan al inmovilizado de la empresa. Ambos tipos de *holding* pueden tener, además, otro tipo de actividades ordinarias.

Holding industrial: desde la perspectiva del concepto de la «cifra de negocios», las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas deben asimilarse al inmovilizado de la empresa. En consecuencia, los dividendos procedentes de estas entidades formarán parte del citado concepto, pero no las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de su baja del balance.

Este razonamiento también es aplicable a los intereses derivados de los préstamos concedidos a las citadas sociedades. Como consecuencia de ello, los deterioros de valor de dichos préstamos también deberán formar parte del margen de explotación.

En todo caso, considerando que la actividad de la sociedad *holding* consiste en la gestión de un conjunto de participaciones, en sintonía con la definición de negocio, los honorarios derivados de la gestión de las mismas y los ingresos por la prestación de los diferentes servicios a las sociedades participadas forman parte igualmente del importe neto de la cifra de negocios.

No obstante, para este tipo de entidades, las variaciones de valor razonable o resultados de otras inversiones no forman parte del importe neto de la cifra de negocios.

Por lo tanto, en este tipo de *holdings*, el importe neto de la cifra de negocios incluye:

-) Los ingresos por la prestación de servicios de gestión.

b) Los dividendos percibidos.

c) Los intereses devengados por la financiación concedida a sus participadas.

Holding financiera: si los instrumentos financieros se gestionan con el objetivo de obtener un resultado, en el curso ordinario de la actividad de la empresa, desde la perspectiva del concepto de la «cifra de negocios», las inversiones en estos instrumentos deben asimilarse a las existencias de una empresa industrial. En esencia, habría que adaptar los criterios de presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias a aquellos aplicables a una entidad financiera, distinguiendo entre las inversiones que tienen el carácter de inmovilizado de aquellas que tienen el carácter de existencias.

En consecuencia, tanto los dividendos, intereses, ganancias derivadas de la variación del valor razonable en instrumentos financieros y beneficios por enajenación deberían calificarse como importe neto de la cifra de negocios.

No se integrarán en este concepto los resultados derivados de la baja o enajenación ni los procedentes de la variación de valor razonable de los instrumentos que deban calificarse, desde la perspectiva de la «cifra de negocios», como inmovilizado de la empresa.

Los gastos con origen en variaciones de valor de derivados financieros, diferencias de cambio, gastos financieros por actualización de provisiones y otros gastos financieros constituyen gastos que deben mostrarse en el margen financiero de la empresa, salvo para una *Holding* financiera. Esta última contabilizará la variación de valor de los instrumentos derivados en el margen de explotación, siempre que la actividad financiera incluya la negociación de este tipo de instrumentos, por ejemplo, actividad de intermediación entre entidades financieras y las empresas del grupo o la negociación de estos instrumentos para dar cobertura a los riesgos de las empresas del grupo. El resto de los gastos descritos, en todo caso, se mostrarán en el margen financiero.

En cualquier caso, los ingresos y gastos derivados de las prácticas habituales llevadas a cabo por la empresa para gestionar los instrumentos financieros, como, por ejemplo, los empleados para realizar coberturas contables o económicas de la propia empresa, se clasificarán atendiendo a los criterios generales. Este criterio será aplicable tanto a las *Holding* industriales como a las financieras.

La financiación obtenida por la empresa en el desarrollo de su explotación, sea esta financiera o industrial, genera un gasto financiero que, en cualquiera de los dos casos, debe incluirse en la cuenta de pérdidas y ganancias como integrante del resultado financiero.

No obstante lo anterior, los gastos financieros que de forma indubitable y objetiva se pudieran identificar con deudas asociadas con la actividad ordinaria de intermediación bancaria se clasificarían igualmente en el margen de explotación. Sin embargo, este criterio de clasificación se debe restringir a entidades que tengan una actividad similar a una entidad financiera y no sería aplicable en la medida en que hubiera que realizar asignaciones proporcionales o arbitrarias para identificar las deudas que financian la actividad general de la sociedad y la actividad de intermediación. En concreto, este criterio se fundamentaría en la aplicación de criterios de presentación análogos a los requeridos para las entidades financieras en la Circular del Banco de España, por lo que solo debe aplicarse a casos muy concretos, en los que se pueda objetivar y evidenciar una actividad de intermediación bancaria.

La aplicación práctica de los criterios del ICAC supondría que, en el caso de sociedades que tuviesen como actividad ordinaria la tenencia de un conjunto de participaciones para la obtención de rendimientos o plusvalías procedentes de su venta y, en su caso, la financiación de las operaciones realizadas por sus participadas

(*Holding* financiera), el importe neto de la cifra de negocios incluiría los ingresos procedentes de:

- a) La prestación de servicios de gestión.
- b) Los dividendos percibidos.
- c) Los intereses devengados por la financiación concedida a sus participadas.
- d) Las ganancias derivadas de la variación del valor razonable de instrumentos financieros clasificados como mantenidos para negociar y las relacionadas con su enajenación, en la medida en que la sociedad tenga como actividad ordinaria la negociación con dichos instrumentos financieros, de forma similar al tratamiento contable de las existencias en una empresa industrial. Las pérdidas incurridas por este tipo de inversiones se deberían reconocer en una partida del margen de explotación.

La calificación de los dividendos de las inversiones en empresas del grupo, asociadas y multigrupo como actividad ordinaria lleva igualmente aparejada la clasificación de las correcciones valorativas por deterioro y los resultados de la venta de las mismas en el margen de explotación. Dichas inversiones serían asimilables al inmovilizado material de las empresas industriales, por lo que las correcciones valorativas por deterioro, así como los resultados por enajenación, formarán parte del mencionado margen.

Asimismo, las correcciones valorativas por deterioro de los préstamos concedidos cuando se considere que forman parte de la actividad ordinaria también se deben reconocer en el margen de explotación, de la misma forma que se reconocen en el margen de explotación las correcciones valorativas por deterioro de los deudores comerciales.

En relación con otros instrumentos financieros valorados a coste o a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, los criterios de clasificación en la cuenta de pérdidas y ganancias de los ingresos, pérdidas por deterioro y resultados se realizarán atendiendo a los criterios expuestos anteriormente, en función de si deben considerarse existencias (negociación) o inmovilizado (inversión) y si la actividad de la *holding* es industrial o similar a una entidad financiera.

Las cuentas anuales consolidadas reflejarán las actividades ordinarias o principales del grupo, presentándose con los mismos criterios que los establecidos en los párrafos anteriores para las cuentas individuales, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones de consolidación que procedan. Por ello, en la medida en que los gastos e ingresos realizados entre empresas del grupo son objeto de eliminación y las inversiones en asociadas y multigrupo se valoran por el método de puesta en equivalencia, solo se mostrarían como actividad ordinaria los ingresos y gastos devengados con empresas que no forman parte del perímetro de consolidación, y habría que atender a la definición de actividad ordinaria, considerando al grupo como sujeto contable.

Los criterios señalados rigen, asimismo, para el estado de flujos de efectivo de tal manera que los flujos de efectivo de las actividades de explotación se refieran a los obtenidos en las actividades ordinarias o principales, incluidas aquellas realizadas sobre instrumentos financieros, reiterando el criterio señalado contrario a la consideración de los gastos financieros como gastos de explotación, salvo excepciones muy concretas. En este sentido, los flujos de efectivo relacionados con las actividades ordinarias de la empresa, incluyendo la financiación de las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, formarían parte de las actividades de explotación, de forma análoga al estado de flujos de efectivo de una entidad financiera. No obstante, los flujos relacionados con los activos identificados como «inmovilizado material» formarían parte de las actividades de inversión, por ejemplo, adquisiciones y bajas.

6.2.11. Fondos de Pensiones e Instituciones de Inversión Colectiva

Con relación a los Fondos de Pensiones e Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), se emitió en el ejercicio 2012 un Informe de la Dirección General de Tributos y una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo en el ejercicio 2019, que desarrollan los criterios para determinar el importe neto de la cifra de negocios.

A estos efectos, en los fondos de pensiones, se deben incluir como ingresos de las actividades ordinarias los ingresos propios del fondo y los resultados procedentes de la enajenación de inversiones, siempre que su importe total resulte positivo.

En el caso de las IIC, se deben distinguir las de carácter financiero e inmobiliario.

En las IIC de carácter financiero se deben incluir las comisiones de descuento por suscripciones y/o reembolsos y las retrocedidas a la IIC. No obstante, estas últimas no se tendrán en cuenta en la medida en que se deriven de la aplicación de la normativa financiera que limita la acumulación de comisiones, teniendo, por tanto, la naturaleza de menor gasto. Asimismo, se incluirán los ingresos financieros y los resultados por enajenación de los instrumentos financieros, siempre que su importe resulte positivo.

En las IIC de carácter inmobiliario se incluyen las comisiones, según lo indicado previamente y los ingresos procedentes del arrendamiento y los resultados por enajenación del inmovilizado, siempre que su importe resulte positivo.

Asimismo, formarán parte del importe neto de la cifra de negocios los resultados de la venta de inversiones, siempre que su importe total resulte positivo.

No obstante, no se tendrán en cuenta, para ninguna de las entidades anteriormente mencionadas, las variaciones del valor razonable de las inversiones.

Por lo tanto, parece que conviven diferentes criterios sobre los conceptos que deben formar parte del importe neto de la cifra de negocios, según el ICAC, el Banco de España, la DGS, la CNMV y otros.

Lo recomendable sería que el importe neto de la cifra de negocios refleje los ingresos y beneficios derivados de la actividad ordinaria de la entidad y, si existe una normativa específica por sujeto contable que informa, que esta se aplique igualmente a otras entidades, que realizan actividades similares.

6.3. Contratación de empleados a través de Empresas de Trabajo Temporal

Según lo indicado en el capítulo de criterios de presentación de cuentas anuales, si la sociedad contrata con una persona jurídica la prestación de servicios laborales o profesionales, por ejemplo, empresas del trabajo temporal o de servicios profesionales, la relación jurídica se produce entre las dos sociedades, por lo que los importes facturados por la persona jurídica se deben clasificar como servicios exteriores y no como gastos de personal. (B40C07)

6.4. Criterios de presentación y clasificación de otros ingresos y gastos

A continuación, se exponen los criterios de presentación y clasificación de otros ingresos, gastos y resultados la cuenta de pérdidas y ganancias, expuestos en la NECA 7ª del PGC y otras guías de aplicación.

Con relación a las cuentas de compras del subgrupo 60, hay que indicar que recoge los aprovisionamientos de la empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas, que se contabilizan en la cuenta 607 Trabajos realizados por otras empresas.

Como consecuencia de ello, en estas cuentas se deben reflejar las compras y trabajos que forman parte de las existencias comerciales, materias primas y otros aprovisionamientos.

La partida 4.c) «Trabajos realizados por otras empresas» recoge los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo. Según los criterios de presentación del PGC, la cuenta de pérdidas y ganancias se presenta por los importes brutos, es decir, los gastos por naturaleza y su capitalización mediante una cuenta de ingresos. En concreto, en esta cuenta se abonan los gastos de personal y equipos incurridos en los trabajos realizados para el inmovilizado, incluyendo los trabajos realizados mediante encargo por otras empresas con finalidad de investigación y desarrollo. Esta cuenta se utiliza igualmente para capitalizar los costes incurridos por la utilización de las existencias y para reclasificar gastos como excepcionales, según lo indicado a continuación.

Según lo indicado en el capítulo de cooperativas, la aplicación del fondo de educación, formación y promoción mediante actividades realizadas por la cooperativa a través de su estructura interna se mostrará en la partida «Trabajos realizados por la cooperativa con su estructura interna» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otra parte, los ingresos y gastos de carácter excepcional e importe significativo, entre los que caben destacar como gasto los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, y como ingreso los procedentes de aquellos créditos que, en su día, fueron amortizados por insolvencias firmes, figurarán en una partida separada denominada «Otros resultados», formando parte del resultado de explotación, y se informará de ello en la memoria. *(DRC Cuentas 678 y 778)*

En consecuencia, ya no es admisible presentar resultados extraordinarios fuera del resultado de explotación. Según se ha indicado en el capítulo de ingresos por ventas y prestación de servicios, con el objeto de continuar presentando los gastos por naturaleza, la reclasificación a la partida de otros resultados de los gastos por naturaleza se debe realizar con abono a la cuenta Trabajos realizados por la empresa para su activo. *(B105C02)*

No obstante, este criterio se circunscribe a los gastos que se deben presentar por naturaleza, por ejemplo, variación de existencias, gastos de personal, aprovisionamientos, etc. Sin embargo, otro tipo de gastos incrementales, que cumplan la definición y no deban presentarse por naturaleza, se presentan directamente en esta cuenta.

En este sentido, hay que considerar que los ingresos y gastos ocasionados por la crisis sanitaria provocada por el COVID-19 cumplirían los principios anteriores para ser considerados excepcionales. A estos efectos, se deben clasificar como excepcionales aquellos ingresos y gastos directos e incrementales asociados con la pandemia. Sin embargo, los ingresos y gastos que tienen carácter recurrente, ordinario y no incremental, o que están asociados solo de forma indirecta, no se deben clasificar como excepcionales, por ejemplo, gastos de personal cesado temporalmente, costes indirectos, amortizaciones, correcciones valorativas por deterioro de existencias por ofertas y promociones o de cuentas a cobrar por clientes que hayan podido entrar en situación de vulnerabilidad económica. Asimismo, tampoco se deben clasificar como ingresos y gastos excepcionales aquellos que son necesarios para cumplir con las normas sanitarias y que van a ser recurrentes en un futuro, por ejemplo, mascarillas, guantes, equipos de medición y separación y similares.

Con relación a los ingresos derivados de un litigio a favor de la empresa demandante, los distintos componentes que refleje la sentencia se deberán registrar en los conceptos de ingreso por naturaleza que le correspondan. *(V2918/21)*

Así, la contabilización del importe recibido cabría calificarlo como un ingreso de naturaleza excepcional definido en la cuenta 778. Ingresos excepcionales.

En cuanto a los intereses de demora que en su caso se producirán, se podrán utilizar las cuentas del subgrupo 76.

De igual forma, los cambios de afectación de existencias a inversiones inmobiliarias se deben realizar a través de la partida «Trabajos realizados por la empresa para su activo», y las reclasificaciones de inversiones inmobiliarias a existencias a través de la partida «Activos transformados en existencias» de la cuenta de pérdidas y ganancias. *(DRC Cuentas 609 y 738 PCA Inmobiliarias)*

La imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de los costes incrementales de adquisición de un contrato que proceda tratar como un gasto a periodificar se mostrará en la partida 7. «Otros gastos de explotación», subpartida d) «Otros gastos de gestión corriente», de la cuenta de pérdidas y ganancias. *(Art. 34.12 NC Reconocimiento de ingresos)*

El reconocimiento de los activos en concepto de derecho a la devolución de los productos previamente vendidos se mostrará como un menor gasto en la partida 2. «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación» o 4. «Aprovisionamientos», subpartida a) «Consumo de mercaderías», según proceda, del modelo normal, o en la partida 4. Aprovisionamientos del modelo abreviado. *(Art. 34.13 NC Reconocimiento de ingresos)*

Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien 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», mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración a través de la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica se imputarán igualmente a la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero, incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero». *(C212/22)*

La partida 10. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 6. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 7.c).

En el supuesto excepcional de 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, se creará una partida con la denominación «Diferencia negativa de combinaciones de negocio», formando parte del resultado de explotación.

Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura figurarán, respectivamente, en la partida de gastos o ingresos que genere la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria de las cuentas anuales. Los criterios de clasificación de los resultados de los instrumentos financieros derivados de cobertura, incluyendo la ineficacia, de las partidas cubiertas y del coste de la cobertura se desarrollan detalladamente en el capítulo de coberturas.

En su caso, los gastos asociados a una reestructuración se registrarán en las correspondientes partidas atendiendo a su naturaleza y se informará en la memoria de las cuentas anuales del importe global de los mismos, y, cuando sean significativos, de los importes incluidos en cada una de las partidas.

En la partida 14.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias», se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados calculados según el método de tipo de interés efectivo, así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

En el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias figurará por separado el resultado procedente de las operaciones continuadas y el de las actividades interrumpidas. Para ello, en la partida del modelo normal, «Resultado del ejercicio procedente de actividades interrumpidas neto de impuestos», se incluirá un importe único que comprenderá:

- a) el resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas; y
- b) el resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otra vía de los activos (grupos enajenables) de la actividad interrumpida.

En esta partida se presentará el importe del ejercicio anterior correspondiente a las actividades que tengan el carácter de interrumpidas en la fecha de cierre del ejercicio al que corresponden las cuentas anuales. Este criterio se desarrolla ampliamente en el capítulo de Activos no corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta.

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

El importe de los gastos medioambientales se considera gasto de explotación del ejercicio en que se devenguen y se incorporará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida correspondiente; cuando su importe sea significativo, se creará una partida específica con la denominación «Gastos medioambientales» dentro de la agrupación «Otros gastos de explotación». En este caso, si los gastos se encuentran registrados en varias partidas, se deben aplicar los criterios indicados para los gastos excepcionales. [\(NRV 4ª NC Aspectos medioambientales\)](#)

Los gastos por emisión de gases figurarán en la partida «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si el importe de dichos gastos fuese significativo, se creará una partida específica dentro de la rúbrica, con la denominación de «Gastos por emisión de gases de efecto invernadero». [\(NRV 6ª.8 NC Inmovilizado intangible\)](#)

Los ingresos por la baja de pasivos financieros derivados de un convenio de acreedores se mostrarán en el margen financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias, debiéndose crear una partida específica, si su importe es significativo, denominada Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores. [\(C221/11\)](#)

Se creará una partida en el margen financiero, cuya denominación podría ser la de «Incorporación al activo de gastos financieros», cuando los importes de gastos financieros capitalizados sean significativos. Lo mismo sería

de aplicación a las diferencias de cambio capitalizadas. *(B75C03 y NRV 9ª y 10ª NC Costes de producción)*

Las compensaciones procedentes de terceros por el inmovilizado siniestrado se presentan como ingresos en la partida «Resultados por enajenaciones del inmovilizado y otras» de la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe del valor neto contable del mismo, y el exceso se presenta en la partida «Otros resultados». No obstante, si la pérdida se ha reconocido en la partida «Otros resultados», la compensación se reconoce igualmente en esta partida. *(B77C05 y NRV 4ª NC Inmovilizado Material)*

Las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera se reconocen en el margen financiero, por ejemplo, cobertura de riesgos de insolvencia de créditos no comerciales y de riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera (DRC Cuenta 669) En este sentido, las primas de seguro de cobertura de riesgos de insolvencia de créditos comerciales se reconocen en explotación.

Según lo indicado en el capítulo de instrumentos financieros, el pasivo por garantías financieras se presenta en el balance como un pasivo financiero, y los intereses y la variación del pasivo se reconocen en el margen financiero. *(DRC Cuentas 189, 662 y 669)*

Según lo indicado en el capítulo de instrumentos financieros, cuando una sociedad asegura sus operaciones comerciales con una Compañía de Seguros y en la fecha de cobro a un determinado cliente este no abona las facturas pendientes con la sociedad y la Compañía de Seguros indemniza a la sociedad, en el momento en que tenga información de que el crédito con el cliente es incobrable y, por tanto, la insolvencia del cliente es firme, se abonará la cuenta de clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 650 «Pérdidas de créditos comerciales incobrables». *(B45C03)*

En relación con la indemnización de la Compañía de Seguros, el importe acordado o estimado se registrará como un ingreso, utilizando para el registro contable una cuenta del subgrupo 75 creada al efecto. Esta cuenta podrá ser la 756 «Ingresos por indemnizaciones de seguros por siniestro en la actividad». Si la pérdida por deterioro se reconoce dentro del margen financiero, entonces el ingreso se debe reconocer igualmente dentro del margen financiero.

No obstante lo indicado anteriormente, consideramos que la entidad debe reconocer la corrección valorativa por deterioro aplicando el criterio de deterioro de valor de las cuentas a cobrar y contabilizar de forma separada el activo por derecho de reembolso, aplicando el criterio general para reconocer las compensaciones de seguros indicado en el capítulo de inmovilizado material. A estos efectos, hay que considerar que la corrección valorativa por deterioro no solo recoge el efecto del impago, sino también de la mora o retraso en el cobro. En la medida en que el derecho a la compensación solo surge por la insolvencia, únicamente cabría reconocer el ingreso asociado a dicha parte.

Asimismo, consideramos que se puede adoptar el criterio de presentación expuesto anteriormente y reconocer el gasto por deterioro de valor y el ingreso por la compensación en la misma partida de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si la pérdida y el ingreso tuvieran carácter excepcional y cuantía significativa, se deben presentar como ingresos o gastos excepcionales en el margen de explotación o financiero, en su caso.

El importe de los activos por impuesto corriente (cantidades retenidas, pagos fraccionados e ingresos a cuenta) que las entidades transparentes fiscalmente puedan reconocer, así como, en los casos en que estas entidades sean socios de otras sociedades sometidas a regímenes basados en la transparencia fiscal, de las cuotas satisfechas por estas últimas imputadas a la entidad transparente fiscalmente, que supere la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones y bonificaciones que correspondan, al no ser objeto de recuperación directa por la sociedad en la parte atribuible a los socios que deban soportar la

imputación de la base imponible, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria, que figurará en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias. (Art. 9 NC Impuesto sobre beneficios)

6.5. Modelo normal de cuenta de pérdidas y ganancias

A continuación se presenta una cuenta de pérdidas y ganancias ilustrativa para el modelo normal de cuentas anuales, detallando agrupaciones y partidas al máximo nivel.

	Nota	200n	200n-1
OPERACIONES CONTINUADAS			
Importe neto de la cifra de negocios			
Ventas			
Prestaciones de servicios			
Ingreso financiero, acuerdo de concesión			
Ingresos por intereses, sociedades <i>holding</i>			
Ingresos por dividendos, sociedades <i>holding</i>			
Variación positiva del valor razonable en instrumentos financieros, sociedades <i>holding</i>			
Resultados positivos por enajenaciones de instrumentos financieros, sociedades <i>holding</i>			
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			
Trabajos realizados por la empresa para su activo			
Trabajos realizados por la empresa con su estructura interna			
Aprovisionamientos			
Consumo de mercaderías			
Consumo de materias primas y otras materias consumibles			
Trabajos realizados por otras empresas			
Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			
Activos transformados en existencia			
Otros ingresos de explotación			
Ingresos accesorios y otros de gestión corriente			
Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio			
Gastos de personal			
Sueldos, salarios y asimilados			
Cargas sociales			
Provisiones			
Otros gastos de explotación			
Servicios exteriores			
Tributos			
Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales			
Gastos medioambientales			
Gastos por emisión de gases de efecto invernadero			
Otros gastos de gestión corriente			
Amortización del inmovilizado			
Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras			
Excesos de provisiones			
Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado			
Deterioros y pérdidas			
Resultados por enajenaciones y otras			
Variación de valor razonable en instrumentos financieros, sociedades <i>holding</i>			
Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias			
Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto			
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros, sociedades <i>holding</i>			
Deterioros y pérdidas			
Resultado por enajenaciones y otras			
Diferencia negativa de combinaciones de negocios			
Otros resultados			
Resultado de explotación			
Ingresos financieros			

	Nota	200n	200n-1
De participaciones en instrumentos de patrimonio			
En empresas del grupo y asociadas			
En terceros			
De valores negociables y otros instrumentos financieros			
De empresas del grupo y asociadas			
De terceros			
Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero			
Incorporación al activo de gastos financieros			
Incorporación al activo de diferencias de cambio			
Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores			
Beneficios por la liquidación de pasivos financieros mediante la emisión de instrumentos de patrimonio			
Gastos financieros			
Por deudas con empresas del grupo y asociadas			
Por deudas con terceros			
Por actualización de provisiones			
Pérdidas por la liquidación de pasivos financieros mediante la emisión de instrumentos de patrimonio			
Variación de valor razonable en instrumentos financieros			
Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias			
Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto			
Diferencias de cambio			
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros			
Deterioros y pérdidas			
Resultados por enajenaciones y otras			
Resultado financiero			
Resultado antes de impuestos			
Impuestos sobre beneficios			
Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas			
ACTIVIDADES INTERRUPTIDAS			
Resultado del ejercicio procedente de actividades interrumpidas neto de impuestos			
Resultado del ejercicio			

6.6. Diferencias potenciales con las NIIF-UE

Resumen de los requerimientos actualmente en vigor

- Se requiere presentar un estado de resultados y otro resultado global, también denominado estado del resultado global, como un único estado o como un estado de resultados (separando componentes de ingresos y gastos) y un estado del resultado global separado (comenzando con el resultado y mostrando separadamente los componentes del otro resultado global).
- En el estado de resultados, los gastos se pueden presentar agrupados por su función dentro de la entidad o por naturaleza, dependiendo de la información que sea más fiable y relevante. Si los gastos se presentan por función, se requiere desglosar la información de determinados gastos por naturaleza en el estado de resultados o en las notas.
- Si bien las NIIF exigen que determinados epígrafes se presenten en el estado de resultado global, no existe un formato establecido. Cuando sea pertinente para comprender su rendimiento financiero, la entidad presentará epígrafes, incluso mediante la desagregación de los epígrafes enumerados en la NIC 1, rúbricas y subtotales adicionales en el estado o los estados en que se presenten el resultado y otro resultado global.
- Se deben presentar por separado las partidas de ingresos o gastos significativas, ya sea en las notas o,

cuando sea necesario, en el propio estado del resultado global.

- La presentación o desglose de partidas de ingresos o gastos denominadas como «partidas extraordinarias» está prohibida.
- Las partidas de ingresos y gastos no se compensan entre sí, a menos que otra NIIF lo requiera o permita, o bien cuando las cantidades estén relacionadas con transacciones o sucesos similares y no sean materiales.
- Las partidas no se presentan netas de impuestos, a no ser que se requiera específicamente.
- El resultado de las actividades interrumpidas se presenta de forma separada en el estado del resultado global, neto de impuesto, reexpresándose los importes del ejercicio anterior comparativo.
- Las sociedades con acciones ordinarias o acciones potencialmente ordinarias admitidas a cotización oficial, o que presentan o están en proceso de presentar, los estados financieros ante una comisión de valores u otro organismo regulatorio con el propósito de admitir las acciones ordinarias a cotización deben presentar las ganancias básicas y diluidas por acción en el estado de resultados.

Cuando sea pertinente para comprender su rendimiento financiero, la entidad presentará epígrafes, incluso mediante la desagregación de los epígrafes enumerados en la NIC 1, rúbricas y subtotales adicionales, en el estado o los estados en que se presenten el resultado y otro resultado global.

Cuando la entidad presente subtotales, dichos subtotales:

- a) Constarán de epígrafes cuyos importes hayan sido reconocidos y valorados de acuerdo con las NIIF.
- b) Se presentarán y clasificarán de tal forma que los epígrafes que constituyan el subtotal resulten claros y comprensibles.
- c) Serán consistentes de un ejercicio a otro.
- d) No figurarán de forma más destacada que los subtotales y totales exigidos en las NIIF para el estado o los estados en los que se presenten el resultado y otro resultado global.

La entidad presentará los epígrafes del estado o los estados de resultados y de otro resultado global que concilien cualesquiera subtotales presentados con los totales o subtotales exigidos por las NIIF respecto de dicho estado o dichos estados.

Dado que los efectos de las distintas actividades, transacciones y otros hechos de una entidad difieren en cuanto a la frecuencia, el potencial de pérdida o ganancia y la previsibilidad, la revelación de información sobre los componentes del rendimiento financiero ayudará a los usuarios a comprender el rendimiento financiero alcanzado y realizar proyecciones futuras sobre el mismo. Cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento financiero, la entidad incluirá epígrafes adicionales en el estado o los estados que presenten los resultados y otro resultado global, y modificará las descripciones utilizadas y el orden de las partidas. La entidad considerará factores como la importancia relativa y la naturaleza y la función de las partidas de ingreso y gasto. Por ejemplo, una entidad financiera podría modificar las descripciones a fin de proporcionar información que sea pertinente con respecto a las operaciones propias de este tipo de entidades. La entidad no compensará partidas de ingresos y gastos a menos que se cumplan los criterios de la norma.

La entidad no presentará ninguna partida de ingresos o gastos como partidas extraordinarias en el estado o los

estados que presenten el resultado y otro resultado global ni en las notas.

Según lo dispuesto en la NIC 1 Presentación de estados financieros, el estado de resultados se puede presentar agrupando los gastos por naturaleza, como en el PGC, o por la función de los gastos dentro de la entidad. La elección del criterio de presentación depende tanto de los factores históricos como del sector industrial donde se enmarque la sociedad, así como de la propia naturaleza de la misma. En cualquier caso, el método elegido debe ser aquel que sea más fiable y relevante. Si los gastos se presentan por función, hay que aportar un análisis adicional de la naturaleza de los gastos, incluyendo amortizaciones, depreciaciones y gastos de personal. Esta información se puede aportar en el propio estado o en las notas, aunque la NIC 1 aconseja que dicha información se presente en el propio estado. Si se presenta el estado de resultados por función, los trabajos realizados por la empresa para su activo y los cambios de afectación de inmovilizado a existencias se presentan por los importes netos y no brutos.

La NIC 1 requiere presentar en el estado del resultado global, al menos, el importe de ingresos ordinarios, separando el importe de ingresos por intereses, calculados por el método del tipo de interés efectivo, para entidades financieras y todas aquellas que tengan como actividad ordinaria la financiación a terceros, y cuando sea aplicable la NIIF 17 Contratos de seguro, el importe de ingresos por la actividad de seguros.

Ni la NIC 1 ni la CINIIF 12 Acuerdos de concesión, establecen de forma expresa que los ingresos financieros derivados del modelo de concesión de activo financiero se deban presentar como ingresos ordinarios. La NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes, solo permite incluir los ingresos financieros como ingresos ordinarios cuando formen parte de la actividad ordinaria y recurrente de la empresa.

La NIIF 15 requiere desglosar de forma separada, salvo que se haya presentado en el estado de resultados, el importe de los ingresos de contratos con clientes y los deterioros reconocidos por las cuentas a cobrar o activos por contrato. A estos efectos, hay que considerar que la NIC 1 requiere presentar, en una única línea de forma separada, la totalidad de los deterioros reconocidos por los activos financieros. El PGC requiere presentar en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe de los ingresos de contratos con clientes, y presentar de forma separada los deterioros de saldos comerciales de aquellos derivados de instrumentos financieros.

A mayor abundamiento, la NIC 1 requiere que se presente en una partida separada los deterioros de valor determinados de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos financieros. Sin embargo, la NIC 1 no establece si esta partida se debe presentar en el resultado de explotación o financiero. En el PGC, los deterioros de valor de las cuentas a cobrar se presentan dentro del margen de explotación, y los deterioros de valor de los instrumentos financieros, dentro del margen financiero.

Según la NIC 2 Existencias, el importe de las existencias reconocido como gasto durante el periodo comprende los costes previamente incluidos en la valoración de las existencias que han sido vendidas y los costes fijos no asignados e importes anormales de costes de producción. Las circunstancias de la entidad pueden requerir la inclusión de otros importes como costes de distribución.

Según nuestro punto de vista, si una empresa presenta el estado de resultados por función, la presentación de los costes de transporte seguirá los siguientes criterios:

- Si la actividad de logística se considera una obligación de ejecución separada y forma parte de la actividad ordinaria de la empresa, entonces los costes se presentan como coste de ventas.
- Si la actividad se considera una obligación de ejecución separada y no forma parte de la actividad ordinaria de la empresa, entonces el ingreso se presenta como otros ingresos, y los costes, como distribución.

- Si los costes de transporte se incurren con anterioridad al traspaso del control, pero no forman parte del coste de las existencias, se presentan como costes de cumplimiento.
- Si los costes de transporte se incurren con anterioridad al traspaso del control y forman parte del coste de las existencias, se presentan como coste de ventas.

Según lo indicado en la NIC 20 Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas, las subvenciones relacionadas con ingresos forman parte del resultado, ya sea de forma separada o dentro de un epígrafe general, como «Otros ingresos», y alternativamente reducen el importe de los gastos.

Según la SIC –10 Ayudas públicas– sin relación específica con actividades de explotación, al igual que en el PGC, la asistencia gubernamental para fomentar las actividades del negocio en ciertas regiones o sectores industriales se considera subvención. Las condiciones para recibir dicha asistencia pueden no estar asociadas específicamente con las actividades de explotación de la entidad, por ejemplo, operar en una industria particular, continuar operando industrias recientemente privatizadas o continuar o comenzar negocios en áreas subdesarrolladas. Como consecuencia de ello, se deben aplicar los criterios de reconocimiento, valoración y presentación de la NIC 20. Por lo tanto, a diferencia del PGC, en ningún caso dichas subvenciones pueden formar parte del importe neto de la cifra de negocios, sino que se presentarán como otros ingresos.

Con relación a las subvenciones recibidas para cancelar deudas, el ingreso se debe reconocer dentro del margen financiero y no en el resultado de explotación, en la medida en que la baja del pasivo financiero se reconoce en el margen financiero.

La NIC 1 no prevé una partida para los excesos de provisiones, sino que estos se reconocen contra la partida de gasto contra la que fueron reconocidos, según lo indicado en la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

El estado de resultados no incluye ninguna partida que refleje el resultado de las actividades de explotación; no obstante, las entidades pueden voluntariamente incluir esta partida, siempre que sus componentes sean representativos del concepto de «explotación». Por lo tanto, resultaría confuso y perjudicaría la comparación excluir partidas que pertenecen al resultado de explotación, independientemente de las prácticas del sector, por ejemplo, ajustes al valor neto realizable de existencias o reestructuraciones, debido a que ocurren de forma irregular o infrecuente, o son inusuales. Asimismo, no se deben excluir partidas que no suponen movimientos de efectivo, como depreciación y amortización.

Cuando las partidas de ingresos o gastos son materiales (o tienen importancia relativa), una entidad revelará de forma separada información sobre su naturaleza e importe. Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingreso y gasto están las siguientes:

- La rebaja del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, o de los elementos de inmovilizado material hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas.
- La reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costes de la misma.
- Las enajenaciones o disposiciones por otras vías de partidas de inmovilizado material.
- Las enajenaciones o disposiciones por otras vías de inversiones.

- e) Las actividades interrumpidas.
- f) Las cancelaciones de deudas por litigios.
- g) Otras reversiones de provisiones.

Por lo tanto, cabría presentar en el estado de resultados separadamente, para los conceptos indicados anteriormente, los importes relacionados de cada partida presentada por naturaleza o función, algo que no sería admisible en el PGC. En este sentido, hay varias alternativas de presentación admisibles, bien incluyendo la información en paréntesis en cada partida, bien incluyendo los importes en diferentes líneas en cada partida y presentando un subtotal de la partida o por columnas. El formato de columnas se utilizaría cuando algún concepto afecte a diferentes partidas. En caso de presentar una división por columnas, habría que hacer lo propio para el ejercicio anterior, salvo que no hubiese ningún concepto similar. A estos efectos, la presentación de un estado de resultados en seis columnas puede restar claridad a la misma y, en este caso, sería más apropiado presentar la información en notas. Asimismo, el formato columnar no se encuentra generalmente aceptado y algunos reguladores lo prohíben de forma expresa.

Según nuestro punto de vista, los ingresos y gastos excepcionales se deben presentar por naturaleza o función, de la misma forma que los importes no excepcionales. No obstante, se deben identificar de forma clara como excepcionales o inusuales y describir en notas los motivos por los que se considera inusual o excepcional. Según lo indicado en el capítulo de instrumentos financieros, cuando se produce la recuperación o cobro de un activo financiero dado de baja, el ingreso se reconoce como una recuperación del deterioro de valor. Este criterio no es compatible con el PGC, que requiere que el ingreso se presente como un ingreso excepcional.

Las NIIF-UE no establecen criterios de clasificación específicos para los instrumentos financieros derivados. No obstante, la CNMV ha establecido que la variación de los instrumentos financieros derivados que no cumplan los criterios de contabilidad de coberturas se debe reconocer en el margen financiero. En el capítulo de coberturas se desarrollan los diferentes criterios admisibles.

En relación con los criterios de presentación de los ingresos y gastos de actividades interrumpidas, la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, permite presentar los detalles de la partida del estado de resultados relacionada con las actividades interrumpidas en las notas a los estados financieros o en el propio estado.

Según lo dispuesto en la NIC 33 Ganancias por acción, las sociedades con acciones ordinarias o acciones potencialmente ordinarias admitidas a cotización oficial o que presentan, o están en proceso de presentar, los estados financieros ante una comisión de valores u otro organismo regulatorio con el propósito de admitir las acciones ordinarias a cotización deben presentar las ganancias básicas y diluidas por acción en el estado de resultados de los estados financieros separados, individuales o consolidados.

6.7. Diferencias potenciales con las NIIF-UE próximas a entrar en vigor

Resumen de los requerimientos próximos a entrar en vigor

- Una entidad debe presentar un estado del rendimiento financiero del periodo de información, o estado de resultados, que se puede presentar como un único estado de resultados, y otro resultado global presentando en dos secciones los resultados y el otro resultado global. Las secciones deberán presentarse juntas, con la sección de resultados en primer lugar, seguida directamente por la sección de otro resultado global. Por otro lado, la entidad puede presentar un estado de resultados separado del estado del resultado global, que

comenzará por el resultado del ejercicio. En este caso, el estado de resultados separado deberá preceder inmediatamente al estado que presenta el resultado global.

- La entidad debe clasificar los ingresos y gastos en las siguientes categorías:

- a) Explotación;

- b) Inversión;

- c) Financiación;

- d) Impuesto sobre las ganancias y

- e) Actividades interrumpidas.

- Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de impuesto sobre las ganancias y actividades interrumpidas, no se deben asignar al resto de categorías.

- Al clasificar los ingresos y gastos en las categorías, la entidad debe evaluar si tiene una actividad de negocio principal especificada, esto es, invertir en tipos particulares de activos o entregar financiación a clientes. Una entidad con una actividad de negocio principal especificada clasifica en la categoría de explotación algunos ingresos y gastos que se clasificarían en la categoría de inversión o financiación si dicha actividad no fuera principal.

- La entidad debe presentar los siguientes totales o subtotales en el estado de resultados:

- a) Beneficio o pérdida de explotación;

- b) Beneficio o pérdida antes de financiación e impuesto sobre las ganancias; y

- c) Beneficio o pérdida.

- El beneficio o pérdida de explotación comprende todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de explotación.

- Aunque las NIIF-UE requieren la presentación de determinados epígrafes en el estado de resultados, no hay un formato definido. La entidad debe presentar epígrafes, partidas o subtotales adicionales a las propuestas en el estado de resultados, incluyendo la desagregación de los mismos, para cumplir con el papel de los estados financieros primarios al facilitar un resumen estructurado útil.

- El resultado de las actividades interrumpidas se presenta de forma separada en el estado del resultado global, neto de impuesto, reexpresándose los importes del ejercicio anterior comparativo.

- Las sociedades con acciones ordinarias o acciones potencialmente ordinarias admitidas a cotización oficial, o que presentan o están en proceso de presentar los estados financieros ante una comisión de valores u otro organismo regulatorio con el propósito de admitir las acciones ordinarias a cotización deben presentar las ganancias básicas y diluidas por acción en el estado de resultados.

6.7.1. Introducción

El CNIC emitió en abril de 2024 la nueva NIIF 18 sobre criterios de presentación y desglose en estados

financieros, que va a sustituir a la actual NIC 1 Presentación de estados financieros.

El objetivo de la norma es mejorar la forma en la que se comunica la información en los estados financieros, centrando la atención en la información sobre el rendimiento financiero del estado de resultados, incluyendo desgloses sobre las medidas de rendimiento definidas por la dirección.

Las entidades deben aplicar la norma de forma retroactiva para los periodos anuales iniciados en o con posterioridad al 1 de enero de 2027.

Según se ha indicado en el capítulo de criterios de presentación de cuentas anuales, una entidad debe presentar un estado del rendimiento financiero del periodo de información o estado de resultados, que se puede presentar como un único estado de resultados y otro resultado global, presentando en dos secciones los resultados y el otro resultado global. Las secciones deberán presentarse juntas, con la sección de resultados en primer lugar, seguida directamente por la sección de otro resultado global. Por otro lado, la entidad puede presentar un estado de resultados separado del estado del resultado global, que comenzará por el resultado del ejercicio. En este caso, el estado de resultados separado deberá preceder inmediatamente al estado que presenta el resultado global.

6.7.2. Actividades de negocio principales de la entidad

Al clasificar los ingresos y gastos en las categorías, la entidad debe evaluar si tiene una actividad de negocio principal especificada, esto es, invertir en tipos particulares de activos o entregar financiación a clientes.

Una entidad con una actividad de negocio principal especificada clasifica en la categoría de explotación algunos ingresos y gastos que se clasificarían en la categoría de inversión o financiación si dicha actividad no fuera principal.

Si la entidad invierte en activos u otorga financiación a clientes como actividad principal, debe desglosar este hecho. Si identifica un cambio en dicha evaluación, debe desglosar dicho hecho y la fecha del cambio, y el importe y clasificación de las partidas de ingresos y gastos con anterioridad y con posterioridad a dicha fecha en el periodo corriente y en el periodo anterior, salvo que sea impracticable. Si este es el caso, se debe desglosar dicho hecho igualmente.

Una entidad puede tener más de una actividad de negocio principal. Por ejemplo, una entidad puede producir productos y entregar financiación a clientes. Para ello, identifica si cada una o ambas son actividades principales.

Ejemplos de entidades que pueden invertir en activos como actividad de negocio principal son las entidades de inversión, las entidades de inversión inmobiliaria y las aseguradoras.

Ejemplos de entidades que pueden entregar financiación a clientes como actividad de negocio principal son las entidades financieras, las entidades que otorgan financiación a clientes y los arrendadores que otorgan financiación a clientes mediante arrendamientos financieros.

La calificación de una actividad de negocio como principal se fundamenta en la evidencia y no es una manifestación. La entidad debe aplicar juicio profesional para evaluar las actividades de negocio principales y se debe basar en la evidencia.

La norma no incluye una definición de actividad de negocio principal, por lo que habrá que atender a los antecedentes y circunstancias y juicio profesional para identificar las actividades de negocio principales. En la

medida en que la definición y los desgloses sobre la actividad de negocio principal son diferentes a la definición de actividad ordinaria, pueden surgir diferencias con el PGC.

En general, invertir en activos o entregar financiación a clientes es probable que sea una actividad de negocio principal si la entidad utiliza un tipo particular de subtotal como un indicador importante del rendimiento de explotación. Ese subtotal particular sería similar al margen bruto, que incluye ingresos y gastos que se clasificarían en las categorías de inversión o financiación en caso de que no fueran actividades de negocio principales.

La evidencia de que subtotales similares al margen bruto son indicadores importantes del rendimiento de explotación incluye utilizar dichos subtotales para explicar el rendimiento de explotación externamente o evaluar o supervisar el rendimiento de explotación internamente.

La información sobre segmentos puede aportar evidencia de que invertir en activos o entregar financiación a clientes es una actividad principal si la entidad aplica la NIIF 8 Segmentos de explotación. Específicamente, si un segmento de información comprende una actividad de negocio individual es indicativo de que la actividad de negocio es una actividad de negocio principal de la entidad. Si el rendimiento del segmento es un indicador importante del rendimiento de explotación de la entidad, es indicativo de que puede ser una actividad de negocio principal de la entidad.

La evaluación de la actividad de negocio se debe realizar al nivel de la entidad que informa, por lo que la conclusión puede ser diferente a nivel de estados financieros separados y consolidados.

La entidad debe evaluar si invierte como actividad de negocio principal en asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas y que no se contabilizan por el método de la participación en los estados financieros separados. Dicha evaluación se debe realizar a nivel de activos individuales o grupos de activos con características compartidas. Si se realiza a nivel de grupo de activos, debe utilizar grupos de activos que sean consistentes con las categorías utilizadas para determinar el método de valoración. Sin embargo, dicha evaluación no es necesaria si las inversiones se contabilizan por el método de la participación, dado que, en ese caso, los ingresos y gastos se clasifican como inversión.

La entidad no debe evaluar si invierte en efectivo y equivalentes al efectivo como actividad de negocio principal, sino que la entidad debe clasificar los ingresos y gastos en la categoría de inversión, salvo por lo indicado posteriormente.

La entidad debe evaluar si invierte en otros activos que generan un retorno individual y altamente independientemente de los otros recursos de la entidad como actividad de negocio principal, a nivel de activo individual o grupos de activos con características compartidas. Al realizar dicha evaluación para grupos de activos financieros, la entidad debe utilizar grupos de activos financieros que sean consistentes con las clases de activos financieros definidas en la NIIF 7 Instrumentos financieros: Desgloses.

Si se produce un cambio en las actividades de negocio principales de la entidad, el cambio se debe contabilizar de forma prospectiva desde la fecha en que se produce. No obstante, y salvo que sea impracticable, la entidad debe desglosar el importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos con anterioridad y posterioridad a la fecha del cambio en el periodo corriente y en el periodo anterior.

6.7.3. Categorías del estado de resultados

La entidad debe clasificar los ingresos y gastos en las siguientes categorías:

- a) Explotación;
- b) Inversión;
- c) Financiación;
- d) Impuesto sobre las ganancias y
- e) Actividades interrumpidas.

Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de impuesto sobre las ganancias y actividades interrumpidas, no se deben asignar al resto de las categorías.

Los requisitos sobre la clasificación de ingresos y gastos en las diferentes categorías no prescriben la partida o partidas en las que incluir dichos ingresos o gastos ni invalidan los requisitos en otras NIIF.

6.7.3.1. Explotación

La entidad debe clasificar en la categoría de explotación todos los ingresos y gastos incluidos en el estado de resultados que no se clasifiquen en el resto de categorías.

La entidad debe clasificar los ingresos y gastos de sus actividades de negocio principales en la categoría de explotación, excepto por los ingresos y gastos de inversiones contabilizadas por el método de la participación. Asimismo, se incluyen como explotación los ingresos y gastos que no se clasifiquen en el resto de categorías, incluyendo los ingresos y gastos que sean volátiles o no recurrentes.

El CNIC reconoce que los ingresos o gastos inusuales o volátiles pueden no tener valor predictivo. Sin embargo, el valor predictivo no es una característica que determine si el ingreso o gasto se debe reconocer en explotación o en otra categoría. De hecho, no incluirlos en el resultado de explotación no representaría fielmente los resultados de las actividades de la entidad.

Por otro lado, se incluyen como explotación:

- a) Ingresos y gastos de inversiones en asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas y no contabilizadas por el método de la participación, si la entidad tiene como actividad de negocio principal invertir en dichos activos.
- b) Ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo, si la entidad tiene como actividad de negocio principal invertir en activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad.
- c) Ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo que está relacionado con entregar financiación a clientes cuando esta es la actividad de negocio principal; y, como opción de política contable, ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo que no están relacionados con entregar financiación a clientes. Si la entidad no puede distinguir entre ambos, debe clasificar todos los ingresos y gastos de todo el efectivo y equivalentes al efectivo como explotación.
- d) Ingresos y gastos de los activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad, si la actividad de negocio principal es invertir en dichos activos.
- e) Ingresos y gastos de contratos de inversión emitidos con características de participación reconocidos aplicando la NIIF 9, e ingresos financieros y gastos de seguros aplicando la NIIF 17 Contratos de seguro.
- f) Ingresos y gastos de pasivos que surgen solamente de transacciones que implican la obtención de financiación y

están relacionados con la entrega de financiación a clientes, siempre que la actividad de negocio principal sea la entrega de financiación a clientes; y, como opción de política contable, ingresos y gastos de pasivos no relacionados con la entrega de financiación a clientes. Si la entidad no puede distinguir entre ambos, debe clasificar todos los ingresos y gastos de todos los pasivos indicados como explotación. La entidad debe aplicar este criterio igualmente a los ingresos y gastos de un instrumento financiero derivado relacionado con una transacción que implica solo la obtención de financiación, pero no a los ingresos y gastos de un contrato híbrido.

- g) Determinados ingresos y gastos, diferentes de los ingresos y gastos financieros y de ajustes al tipo de interés, de pasivos que surgen de transacciones que no implican solamente la obtención de financiación, siempre que la actividad de negocio principal sea la entrega de financiación a clientes.
- h) Ingresos y gastos de activos que no generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad.
- i) Determinados ingresos y gastos de pasivos que surgen de transacciones que no solamente implican la obtención de financiación, como gastos reconocidos por el consumo de bienes o servicios adquiridos, el coste por servicio corriente y pasado de planes de prestación definida, la reestimación del valor razonable de un pasivo por contraprestación contingente de una combinación de negocios y la ganancia por una combinación de negocios ventajosa.
- j) Diferencias de cambio relacionadas con partidas monetarias cuyos ingresos y gastos se han reconocido en explotación y por omisión, cuando implique costes y esfuerzos no justificados.
- k) Ganancia o pérdida monetaria neta derivada de la NIC 29 Estados financieros en economías hiperinflacionarias, si no se presenta conjuntamente con otros ingresos y gastos.
- l) Beneficios y pérdidas, incluyendo la parte del componente no designado e ineficacias, de instrumentos financieros derivados de cobertura contable y económica de operaciones reconocidas en explotación. No obstante, si esto implica elevar al bruto ingresos y gastos o costes y esfuerzos no justificados, todos los beneficios y pérdidas de los instrumentos financieros derivados se reconocen en explotación.
- m) Beneficios y pérdidas del resto de instrumentos financieros derivados, salvo que el instrumento financiero derivado esté relacionado con una transacción que implique solamente la obtención de financiación y siempre que la actividad de negocio principal no sea la entrega de financiación a clientes.

Con relación a los deudores comerciales a largo plazo que generan ingresos financieros, en la medida en que no son activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad, se deben clasificar como explotación.

Con relación a lo indicado previamente sobre la clasificación como explotación de los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo, si la entidad tiene como actividad de negocio principal invertir en activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad, hay que considerar que el análisis puede ser diferente dependiendo del sujeto contable que informa, es decir, la entidad individual o el grupo de sociedades. Si el grupo tiene como actividad de negocio principal invertir en activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos, aunque sea conjuntamente con otras actividades, debe clasificar todos los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo del grupo en la actividad de explotación.

Por ejemplo, la sociedad dominante es fabricante de vehículos y tiene una sociedad dependiente que es un banco de inversión, que tiene como actividad principal invertir en activos financieros. A nivel consolidado la

fabricación y el negocio de inversión son actividades de negocio principales. En este caso, todos los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo, se clasifican como explotación. Esto es debido a que las entidades que tienen como actividad de negocio principal invertir en activos, deben clasificar todos los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo como explotación, incluyendo aquellos no vinculados a dicho negocio.

Sin embargo, en otro caso, la sociedad dominante es fabricante de vehículos y tiene una inversión inmobiliaria. Por otro lado, la sociedad dependiente se dedica exclusivamente al negocio de alquiler inmobiliario. En las cuentas anuales consolidadas, los ingresos y gastos de las inversiones inmobiliarias se clasifican como explotación. Sin embargo, los ingresos y gastos de la inversión inmobiliaria de la dominante, se mantienen como inversión.

Muchas entidades desglosan información sobre ingresos o gastos inusuales. Sin embargo, la forma en la que las entidades aportan dicha información varía de forma significativa, y habitualmente no queda claro cómo y por qué se identifican las partidas como inusuales. Los accionistas, usuarios, grupos de interés y reguladores tienen diferentes interpretaciones sobre lo que se considera inusual. El CNIC finalmente ha decidido no incluir una definición de ingresos y gastos inusuales. Sin embargo, eso no quiere decir que la información sobre dichas partidas no sea relevante para los usuarios. Para ello, la norma incluye requerimientos relacionados con:

- La desagregación de partidas con características disimilares; por ejemplo, si una partida de ingreso o gasto no es persistente, la entidad debería considerar si la información sobre dicha partida es material y debe desglosarse.
- La descripción de partidas utilizando denominaciones que representan fielmente las características de las mismas; por ejemplo, si la partida no es persistente o se identifica como inusual, se describiría como tal.
- El desglose de información sobre las medidas de rendimiento definidas por la dirección; por ejemplo, si dichas partidas habitualmente forman parte de los ajustes al calcular las medidas.

Con relación a lo indicado previamente sobre la clasificación como explotación de los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo, si la entidad tiene como actividad de negocio principal invertir en activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad, hay que considerar que el análisis puede ser diferente dependiendo del sujeto contable que informa, es decir, la entidad individual o el grupo de sociedades. Si el grupo tiene como actividad de negocio principal invertir en activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos, aunque sea conjuntamente con otras actividades, debe clasificar todos los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo del grupo en la actividad de explotación.

6.7.3.2. Inversión

La entidad debe clasificar en la categoría de inversión los ingresos y gastos de inversiones en asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas, efectivo y equivalentes al efectivo y otros activos, si generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad.

Los ingresos y gastos de los activos identificados previamente comprenden los ingresos generados por los activos, los ingresos y gastos que surgen el reconocimiento inicial, la valoración posterior, y la baja y los gastos incrementales directamente atribuibles a la adquisición y disposición de los activos, por ejemplo, costes de transacción y de venta.

Las inversiones en asociadas y negocios conjuntos comprenden aquellas contabilizadas por el método de la participación, inversiones o una parte de las mismas que la entidad opte por valorar a valor razonable con cambios en resultados, y las inversiones valoradas a coste en los estados financieros separados.

Las inversiones en dependientes no consolidadas comprenden aquellas contabilizadas por el método de la participación en los estados financieros separados, aquellas mantenidas por una entidad de inversión que se valoran a valor razonable con cambios en resultados e inversiones valoradas a coste en los estados financieros separados.

Con relación a las inversiones en asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas en las que una entidad invierte como una actividad de negocio principal, la entidad clasifica los ingresos y gastos en la categoría de inversión, si se valoran aplicando el método de la participación, o en la categoría de explotación, en otro caso.

Algunas entidades consideran que la inversión en asociadas y negocios conjuntos contabilizadas por el método de la participación forman parte integral de la actividad de negocio principal de la entidad. Sin embargo, la norma prohíbe reconocer los ingresos y gastos de dichas inversiones en explotación. De igual forma, aunque la entidad invierta habitualmente en dichas inversiones, si se contabilizan por el método de la participación, los ingresos y gastos no forman parte del resultado de explotación.

Este criterio puede ser restrictivo para determinado tipo de entidades, por ejemplo, promotoras, aseguradoras y entidades financieras.

Asimismo, no es admisible:

-) Identificar las asociadas y negocios conjuntos integrales, separadamente de las no integrales.
-) Clasificar los ingresos y gastos de las inversiones integrales en una categoría separada, pero presentada inmediatamente después del resultado de explotación.
-) Presentar un subtotal de resultado de explotación e ingresos y gastos de asociadas y negocios conjuntos integrales.
-) Clasificar ingresos y gastos del resto de inversiones en la categoría de inversión.

Esto es debido a que el concepto de integral es muy subjetivo y no se encuentra definido.

No obstante, una entidad puede:

-) Presentar los ingresos y gastos de las inversiones como el primer epígrafe después del resultado de explotación, seguido de un subtotal de resultado de explotación e ingresos y gastos de las inversiones contabilizadas por el método de la participación; o
-) Presentar los ingresos y gastos de algunas inversiones directamente después del resultado de explotación y presentar un subtotal para las mismas. La entidad puede presentar dicho subtotal cuando desagrega en uno o más epígrafes ingresos y gastos de las inversiones con características disimilares, pero siempre que se cumplan las condiciones.

De igual forma, se puede identificar un subtotal como medida de rendimiento definida por la dirección.

Con relación al efectivo y equivalentes al efectivo, la entidad debe clasificar los ingresos y gastos en la categoría de inversión, salvo que la actividad de negocio principal sea invertir en activos financieros, si generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad, en cuyo caso se clasifican como explotación. Si la actividad de negocio principal no es invertir en activos financieros, sino otorgar financiación a clientes, como actividad principal, debe clasificar los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo relacionados con entregar financiación a clientes, por ejemplo, el mantenido por requisitos regulatorios, como

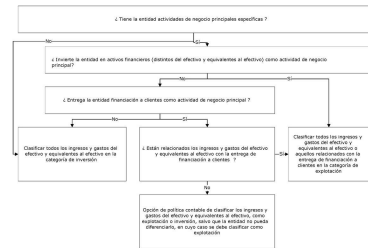
explotación. Los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo que no están relacionados con entregar financiación a clientes, se pueden clasificar en explotación o en inversión aplicando una opción de política contable. La opción de política contable aplicada debe ser consistente con aquella aplicada para los pasivos, según se indica a continuación.

Para la mayoría de entidades, el efectivo y equivalentes al efectivo son una aproximación razonable del exceso del efectivo e inversiones del exceso del efectivo. En ese caso, los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes se deberían poder clasificar en la categoría de financiación, en la medida en que el efectivo se gestiona conjuntamente con los pasivos financieros e instrumentos de patrimonio. Sin embargo, otras entidades gestionan el exceso de efectivo para el capital circulante. Otras entidades requieren un saldo significativo de efectivo y equivalentes para propósitos operacionales. Para dichas entidades, el efectivo y equivalentes al efectivo no son una aproximación razonable del exceso del efectivo e inversiones del exceso del efectivo. Por ejemplo, las entidades de seguros necesitan mantener un saldo significativo de efectivo y equivalentes al efectivo para pagar los siniestros; las entidades de seguros y los fondos de inversión habitualmente tienen saldos significativos de efectivo y equivalentes al efectivo derivado del reequilibrio continuo de las carteras de inversión; y los fondos de inversión abiertos necesitan mantener un saldo significativo de efectivo y equivalentes al efectivo para poder recomprar las acciones de los inversores. En aquellos casos en los que la entidad necesita un saldo significativo de efectivo y equivalentes al efectivo para propósitos operacionales, clasificar los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de explotación facilita una información más útil que clasificar dichos ingresos y gastos en la categoría de inversión. Sin embargo, finalmente se ha optado por reconocer los ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo en inversión, salvo para determinado tipo de entidades y con determinadas opciones contables.

Si una entidad que entrega financiación a clientes no puede distinguir entre el efectivo y los equivalentes al efectivo dedicados a la entrega de financiación a clientes, debe aplicar la opción de política contable de clasificar los ingresos y gastos de todos los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de explotación.

Asimismo, el hecho de clasificar en el estado de flujos de efectivo los descubiertos a la vista que forman parte integral de la gestión de tesorería de la entidad, como efectivo y equivalentes al efectivo, no implica que los gastos financieros de los mismo deban considerarse conjuntamente con el resto de ingresos y gastos del efectivo y equivalentes al efectivo. Es decir, que los ingresos o gastos de los descubiertos, se clasifican atendiendo a su clasificación en el estado de situación financiera.

A continuación, se incluye un árbol de decisión sobre los criterios de clasificación del efectivo y equivalentes al efectivo:



Para los activos indicados previamente, es decir, los que generan retornos individual y altamente independientes de otros recursos de la entidad, en los que la entidad invierte como actividad de negocio principal, la entidad debe clasificar los ingresos y gastos en la categoría de explotación.

El retorno de los activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la

entidad puede ser positivo o negativo.

Los activos que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad habitualmente incluyen inversiones de deuda y patrimonio e inversiones inmobiliarias y cuentas a cobrar de las rentas generadas por dichas inversiones.

Los ingresos y gastos de los activos indicados incluyen habitualmente:

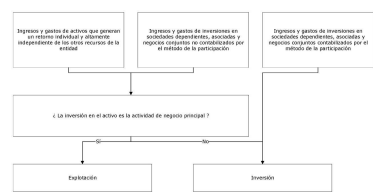
- a) Intereses.
- b) Dividendos.
- c) Ingresos por arrendamiento.
- d) Depreciación.
- e) Pérdidas por deterioro y reversiones por deterioro de valor.
- f) Beneficios y pérdidas de valor razonable.
- g) Ingresos y gastos por la baja del activo o por su clasificación y valoración como mantenido para la venta.

Los activos que una entidad utiliza en combinación para producir o suministrar bienes o servicios no generan un retorno individual o altamente independiente de otros recursos de la entidad, por ejemplo, propiedad, planta y equipo, activos que surgen de la producción o suministro de bienes o servicios, para los que los ingresos y gastos se clasifican como explotación, por ejemplo, cuentas a cobrar, y, si la entidad entrega financiación a clientes como actividad de negocio principal, préstamos a clientes.

Los ingresos y gastos de los activos descritos se clasifican como explotación, por ejemplo:

- a) Ingresos ordinarios por la venta de bienes o servicios.
- b) Ingresos financieros.
- c) Depreciación y amortización.
- d) Pérdidas por deterioro y reversiones por deterioro de valor.
- e) Ingresos y gastos por la baja del activo o su clasificación y valoración como mantenido para la venta.
- f) Ingresos y gastos derivados de una combinación de negocios que incluye activos que van a generar ingresos y gastos que van a ser clasificados en la categoría de explotación, como un beneficio por una adquisición ventajosa y reestimación de una contraprestación contingente.

A continuación, se incluye un árbol de decisión sobre los criterios de clasificación de las inversiones.



6.7.3.3. Financiación

Para determinar los ingresos y gastos que se deben clasificar como financiación, la entidad debe distinguir entre:

- a) Pasivos que surgen de transacciones que implican solamente la obtención de financiación; y
- b) Otros pasivos diferentes.

Para los pasivos indicados en a), la entidad debe clasificar en la categoría de financiación los importes incluidos en el estado de resultados por ingresos y gastos que surgen del reconocimiento inicial y la valoración posterior de los pasivos, incluyendo su baja y los gastos incrementales directamente atribuibles a la emisión o extinción de los mismos, por ejemplo, costes de transacción.

Para los pasivos indicados en b), la entidad debe clasificar en la categoría de financiación los ingresos y gastos financieros e ingresos y gastos surgidos de cambios en tipos de interés, pero solamente si la entidad identifica dichos ingresos y gastos para el propósito de aplicar otras NIIF. A estos efectos, la NIC 37 requiere separar la variación de una provisión entre sus diferentes componentes; sin embargo, la NIIF 2 Pagos basados en acciones, no tiene ese requisito.

La entidad debe excluir de la categoría de financiación y clasificar en la categoría de explotación los ingresos y gastos de contratos de inversión emitidos con características de participación reconocidos aplicando la NIIF 9, e ingresos financieros y gastos de seguros incluidos en el estado de resultados aplicando la NIIF 17 Contratos de seguros. Dichos contratos incluyen contratos de inversión con características de participación emitidos por una entidad de seguros que no cumple la definición de la NIIF 17 y un contrato de inversión con características de participación emitido por una entidad de inversión.

Si la entidad entrega financiación a clientes como actividad de negocio principal, debe clasificar los ingresos y gastos de pasivos que surgen solamente de la obtención de financiación, en explotación, si están relacionados con la entrega de financiación a clientes y, si no están relacionados con dicha financiación, aplicando una opción de política contable de clasificar los ingresos y gastos en explotación o financiación. La opción debe ser consistente con la aplicada para el efectivo y equivalentes al efectivo. Si la entidad no puede distinguir entre los pasivos que están relacionados con la entrega de financiación a clientes, debe aplicar la opción de política contable de clasificar todos los ingresos y gastos como explotación. Para los otros pasivos que no surgen solamente de la obtención de financiación, los ingresos y gastos indicados anteriormente, es decir, ingresos y gastos financieros e ingresos y gastos que surgen de cambios en los tipos de interés, se clasifican como financiación, y el resto, como explotación.

La opción de política contable solo es aplicable a los pasivos financieros que surgen solamente de la obtención de financiación a clientes. Los pasivos por arrendamiento, pasivos por planes de prestación definida y determinados contratos híbridos no cumplen dicha definición.

La norma no desarrolla criterios específicos para arrendadores intermediarios. En principio, dichas entidades deben clasificar los ingresos y gastos de los pasivos por arrendamiento en la categoría de financiación. En general, la diferencia entre el ingreso financiero de una cuenta a cobrar por subarrendamiento y el gasto financiero de un pasivo financiero no es una medida de rendimiento clave.

La entidad debe aplicar este criterio igualmente a los ingresos y gastos de un instrumento financiero derivado relacionado con una transacción que implica solo la obtención de financiación, pero no a los ingresos y gastos de un contrato híbrido.

La entidad debe identificar los pasivos que surgen solamente de la emisión de financiación a terceros. En dichas transacciones, la entidad recibe financiación en forma de efectivo o una extinción de un pasivo financiero, o recibe instrumentos de patrimonio propio y, en un momento posterior, devuelve a cambio efectivo o los instrumentos de patrimonio propio.

Dichos pasivos incluyen instrumentos de pasivo que se van a liquidar en efectivo, como deudas, pagarés, bonos, obligaciones e hipotecas; un pasivo sujeto a un acuerdo de confirming cuando se ha reconocido la baja del acreedor comercial; un bono que se va a liquidar mediante la entrega de instrumentos de patrimonio propio; y una obligación de la entidad a adquirir instrumentos de patrimonio propio.

Los ingresos y gastos de dichos pasivos incluyen gastos financieros, beneficios y pérdidas de valor razonable, dividendos de instrumentos clasificados como pasivo financiero e ingresos y gastos de la baja del pasivo.

El resto de pasivos son acreedores comerciales, pasivos por contrato, pasivos por arrendamiento, pasivos por planes de prestación definida, provisiones por desmantelamiento y provisiones por litigios.

Los ingresos y gastos derivados de dichos pasivos incluyen gastos financieros, gasto o ingreso financiero neto de los planes de prestación definida y el aumento en el valor descontado de una provisión por el efecto del paso del tiempo y el cambio en el tipo de descuento.

Ejemplos de ingresos y gastos que se incluyen como explotación incluyen los gastos reconocidos por el consumo de los bienes o servicios comprados; el coste corriente y pasado derivado de los planes de prestación definida; y la valoración posterior del valor razonable por contraprestación contingente de una combinación de negocios.

A continuación, se incluye un árbol de decisión sobre los criterios de clasificación indicados:



6.7.3.4. Impuesto sobre las ganancias y actividades interrumpidas

La entidad debe clasificar en la categoría del impuesto sobre las ganancias, el gasto o ingreso por impuesto sobre las ganancias y cualquier diferencia de cambio asociada. Como consecuencia de ello, las diferencias de cambio derivadas de los activos y pasivos denominados en moneda extranjera que surgen el impuesto sobre las ganancias se reconocen en la línea del impuesto sobre las ganancias.

La entidad debe clasificar en la categoría de actividades interrumpidas un importe único de las actividades interrumpidas.

6.7.3.5. Baja y cambios de clasificación

Una entidad debe clasificar los ingresos y gastos de la baja de un activo, o por su clasificación en mantenido para la venta y cualquier reestimación, en la misma categoría en que se clasificó el ingreso y gasto del activo inmediatamente antes de la baja. Por ejemplo, la entidad debe clasificar los resultados por la venta de propiedad, planta y equipo en explotación, los resultados de una inversión inmobiliaria en inversión, siempre que no sea su actividad de negocio principal, y la reestimación de una inversión en una asociada contabilizada por el método de la participación en una adquisición por etapas como inversión.

La entidad debe clasificar los ingresos y gastos por la baja de un pasivo aplicando los criterios generales de los pasivos. Por ejemplo, reconoce como financiación los ingresos y gastos de la baja de un pasivo que surge de una

transacción que implica solamente la obtención de financiación y en explotación, la baja de un acreedor comercial y el reconocimiento de un pasivo financiero por una operación de confirming.

Los ingresos y gastos relacionados con un cambio del uso del activo, sin que se produzca la baja del mismo, se clasifican en la misma categoría en la que se clasificó el ingreso o gasto del activo inmediatamente antes del acontecimiento o transacción que implica el cambio de uso. Por ejemplo, la entidad debe clasificar en explotación cualquier ingreso o gasto derivado de la reclasificación de propiedad, planta y equipo a inversión inmobiliaria.

Si la transacción o acontecimiento afecta a un grupo de activos o de activos y pasivos que generaron ingresos y gastos clasificados en diferentes categorías, los ingresos y gastos se clasifican como inversión, siempre que, excepto los activos por impuesto diferido, todos los activos en el grupo generaran ingresos y gastos que se clasificaran como inversión con anterioridad a la transacción o acontecimiento, y en explotación en el resto de los casos.

Por ejemplo, se clasifican en explotación los resultados por la venta de una sociedad dependiente consolidada si esta incluía activos que generaron ingresos y gastos que la entidad clasificó en explotación. Los resultados incluyen la reclasificación de las diferencias de conversión a resultados por la venta.

Se clasifica en explotación la pérdida por deterioro de valor por la reclasificación de un grupo enajenable como mantenido para la venta si el grupo incluía activos que generaron ingresos y gastos que la entidad clasificó en explotación.

Se clasifican en inversión los resultados por la venta de una sociedad dependiente, si los únicos activos de la sociedad dependiente eran inversiones inmobiliarias, siempre que el grupo no tuviera como actividad de negocio principal invertir en dichos activos. Los resultados incluyen la reclasificación de las diferencias de conversión a resultados por la venta.

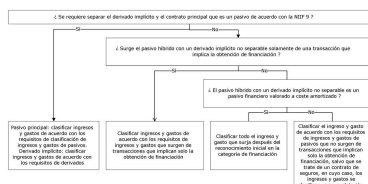
6.7.4. Clasificación de ingresos y gastos que surgen de contratos híbridos que contienen un contrato principal que es un pasivo

Los ingresos y gastos de un contrato híbrido con un contrato principal que es un pasivo se clasifican dependiendo de si el derivado implícito se separa del contrato principal. Si el derivado implícito se separa del contrato principal, la entidad aplica al pasivo los criterios generales, y al derivado, los criterios aplicables a los instrumentos financieros derivados.

Si el derivado implícito no se separa y el contrato surge de una transacción que implica solamente la obtención de financiación, se aplican los criterios indicados para dichos pasivos. En caso contrario, si el contrato principal es un pasivo financiero dentro del alcance de la NIIF 9 que se valora a coste amortizado, la entidad clasifica los ingresos y gastos en la categoría de financiación. Si el contrato híbrido es un contrato de seguros, se aplican los criterios indicados para dichos contratos, y, en el resto de casos, la entidad aplica los requisitos de los ingresos y gastos de pasivos que surgen de dichas transacciones.

Los criterios se deben aplicar a todos los contratos híbridos que contienen un contrato principal para el que no se separa el derivado implícito, independientemente de si el derivado no se separa por la entidad aplicando los criterios indicados en la NIIF 9.

A continuación, se incluye un árbol de decisión con los criterios de clasificación.



6.7.5. Diferencias de cambio

La entidad debe clasificar las diferencias de cambio en la misma categoría del estado de resultados en la que se reconocen los ingresos y gastos de las partidas que han llevado al reconocimiento de las diferencias de cambio, salvo que ello implique costes y esfuerzos no justificados.

Por ejemplo, las diferencias de cambio que surgen de acreedores comerciales a corto plazo en moneda extranjera se reconocen en la misma categoría en la que se han reconocido las compras de los bienes. Las diferencias de cambio que surgen de un instrumento de deuda emitido en moneda extranjera se reconocen en la misma categoría en la que se reconocen los gastos financieros de la deuda, salvo que estos se reconozcan en la categoría de explotación. Si surgen diferencias de cambio de activos y pasivos que surgen del impuesto sobre las ganancias, estos se reconocen en el impuesto sobre las ganancias del estado de resultados.

Una entidad puede clasificar en más de una categoría los ingresos y gastos de una transacción que no implica solamente la obtención de financiación, por ejemplo, la compra de servicios en una transacción denominada en moneda extranjera y pagadera a plazos implica reconocer el gasto en explotación y los gastos financieros en financiación. En este caso, se requiere juicio profesional para clasificar las diferencias de cambio en financiación o en otra categoría. Una entidad no debe asignar entre categorías una diferencia de cambio que surge de un pasivo de una transacción que no implica solamente la obtención de financiación. Al aplicar el juicio profesional sobre el criterio de clasificación, la entidad no tiene que clasificar en la misma categoría las diferencias de cambio de todos esos pasivos; sin embargo, la entidad debe clasificar en la misma categoría las diferencias de cambio de pasivos similares.

Si al aplicar los requisitos indicados surgen costes y esfuerzos no justificados, todas las diferencias de cambio se clasifican en explotación. La entidad debe realizar el análisis para cada partida monetaria. El análisis es específico a los antecedentes y circunstancias de cada partida. Si los mismos antecedentes y circunstancias están relacionados con un número de partidas, la entidad puede aplicar la misma evaluación a cada una de las partidas.

Con relación a la ganancia o pérdida monetaria neta que surge de la NIC 29 Estados financieros en economías hiperinflacionarias, la entidad puede presentarla con los otros ingresos y gastos asociados con la misma, como ingresos y gastos financieros y diferencias de cambio. En caso contrario, la entidad debe clasificar la ganancia o pérdida en explotación.

Las diferencias de cambio de los saldos y transacciones entre empresas del grupo que son objeto de eliminación en las cuentas anuales consolidadas, se pueden clasificar en la misma categoría en la que se hubieran clasificado, si las transacciones no hubieran sido objeto de eliminación considerando al grupo como sujeto contable que informa o bien, en la categoría de explotación. Como consecuencia de ello, las diferencias de cambio, no se deben clasificar necesariamente en la misma categoría, en la que se han clasificado en los estados financieros separados de la entidad del grupo que las ha generado, debido a que ésta puede tener una actividad de negocio principal diferente a la de la entidad que informa.

Por otro lado, la norma tampoco desarrolla los criterios de clasificación de las diferencias de cambio de otros

pasivos, por ejemplo, servicio de mantenimiento de 2 años en moneda extranjera con liquidaciones mensuales que generan diferencias de cambio, compra de una inversión inmobiliaria en moneda extranjera sin componente de financiación, pero cuyo pasivo genera diferencias de cambio o un pasivo por arrendamiento de una máquina a tres años en moneda extranjera. A la hora de determinar la clasificación de las diferencias de cambio, no se puede adoptar un enfoque híbrido, sino que se deben clasificar atendiendo a la naturaleza de la partida que genera la diferencia de cambio, en su conjunto. Para ello, se debe considerar no solo el pasivo, sino también el activo y los ingresos y gastos que generan ambos. Con relación al pasivo hay que considerar si el objetivo es financiero y a largo plazo o se trata de un pasivo que forma parte del capital circulante y si devenga intereses. Por otro lado, hay que considerar si el activo se consume durante el ciclo de explotación o es un gasto o se trata de un activo no corriente. De igual forma hay que considerar el objetivo y propósito de la transacción, es decir, si el objeto era obtener financiación o realmente se trata de una decisión de compra o de inversión.

6.7.6. Resultados de derivados e instrumentos de cobertura

La entidad debe clasificar los beneficios y pérdidas relacionados con instrumentos de cobertura en la misma categoría que el ingreso o gasto afectado por los riesgos gestionados. Sin embargo, si esto implicara presentar por el bruto beneficios y pérdidas, la entidad debe clasificar los beneficios y pérdidas en explotación.

Dichos criterios son igualmente aplicables al componente no designado del instrumento de cobertura, a las ineficacias y a los derivados que se utilizan para coberturas económicas. Sin embargo, este criterio no es aplicable a instrumentos financieros no derivados que se puedan utilizar como coberturas económicas.

No obstante, para las coberturas económicas, si ello implica elevar al bruto beneficios y pérdidas o implica costes y esfuerzos no justificados, los beneficios y pérdidas del derivado se clasifican en explotación.

La entidad debe clasificar los beneficios y pérdidas de instrumentos financieros derivados que no se utilizan para gestionar riesgos, como financiación, si el derivado está relacionado con una transacción que implica solamente la obtención de financiación, por ejemplo, una opción comprada que permite a la entidad intercambiar un importe fijo de una moneda extranjera por un número fijo de instrumentos de patrimonio, salvo que la entidad tenga como actividad de negocio principal entregar financiación a clientes, en cuyo caso se clasifica como explotación, y, en el resto de casos, como explotación.

La elevación al bruto de beneficios y pérdidas puede surgir en situaciones en las que la entidad utiliza los instrumentos financieros para gestionar los riesgos de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensadas y los riesgos gestionados afectan a partidas clasificadas en más de una categoría.

Por ejemplo, la entidad puede utilizar un derivado para gestionar el riesgo de tipo de cambio neto de ingresos ordinarios, clasificados en explotación, y gastos financieros, clasificados en financiación. En estos casos, las diferencias de cambio de los ingresos se compensan con las diferencias de cambio de los gastos financieros, y los beneficios y pérdidas del derivado. Sin embargo, la entidad clasifica las diferencias de cambio de ingresos en una categoría diferente de las diferencias de cambio de los gastos financieros. Para presentar el beneficio o pérdida del derivado en cada categoría, la entidad tendría que presentar en cada categoría una ganancia o pérdida mayor que la ocurrida en el derivado. Por ello, en este caso, la ganancia o pérdida del derivado se presenta como explotación.

6.7.7. Totales y subtotales a presentar en el estado de resultados

La entidad debe presentar los siguientes totales o subtotales en el estado de resultados:

-) Beneficio o pérdida de explotación.

b) Beneficio o pérdida antes de financiación e impuesto sobre las ganancias.

c) Beneficio o pérdida.

El beneficio o pérdida de explotación comprende todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de explotación.

La entidad debe incluir en el beneficio o pérdida antes de financiación e impuesto sobre las ganancias:

a) Beneficio o pérdida de explotación.

b) Ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.

La entidad no debe incluir un subtotal de beneficio o pérdida antes de financiación e impuesto sobre las ganancias, si la entidad tiene como actividad de negocio principal la entrega de financiación a clientes y aplica la opción contable de clasificar en la categoría de explotación, los ingresos y gastos de pasivos que no están relacionados con la entrega de financiación a clientes. Sin embargo, dicha entidad debe determinar si debe presentar un subtotal adicional después del resultado de explotación y antes de la categoría de financiación. Por ejemplo, la entidad presentaría un subtotal para el resultado de explotación e ingresos y gastos de inversiones contabilizadas por el método de la participación si la entidad determina que es necesario para suministrar un resumen estructurado útil de sus ingresos y gastos.

Si la entidad indicada previamente presenta un subtotal adicional que comprende el resultado de explotación y todos los ingresos y gastos clasificados como inversión, no debe denominar el subtotal de una forma que implique que dicho subtotal excluye la financiación, como «beneficio antes de financiación». La entidad debe denominar el subtotal de una forma que represente fielmente los importes incluidos en el mismo.

La entidad puede tener que presentar una partida en más de una categoría. Por ejemplo, una entidad que no tenga la inversión o financiación como actividad principal del negocio puede tener que presentar la partida de pérdidas por deterioro de activos financieros en la categoría de explotación si se refiere a cuentas a cobrar que surgen de la actividad principal del negocio de la entidad y en la categoría de inversión si se refiere a activos financieros que generan un retorno individual y altamente independiente de otros recursos de la entidad.

6.7.8. Epígrafes que deben presentarse en el estado de resultados o desglosadas en las notas

La entidad debe presentar en el estado de resultados los siguientes epígrafes:

a) Importes requeridos por la NIIF 18:

i. Ingresos ordinarios, presentando separadamente las partidas descritas en b) i) y c) i).

ii. Gastos de explotación, presentando separadamente las partidas según lo indicado posteriormente.

iii. Participación en el resultado de las asociadas y los negocios conjuntos cuya contabilización se haga según el método de la participación.

iv. Gasto o ingreso por impuesto sobre las ganancias.

v. Un único importe para el total de las actividades interrumpidas.

b) Importes requeridos por la NIIF 9:

- i. Ingresos ordinarios por intereses calculados según el método del tipo de interés efectivo.
 - ii. Pérdidas por deterioro del valor (incluidas las reversiones de pérdidas por deterioro del valor o de ganancias por deterioro del valor).
 - iii. Las pérdidas y ganancias derivadas de la baja en cuentas de activos financieros valorados al coste amortizado.
 - iv. Cualquier pérdida o ganancia derivada de la diferencia entre el valor razonable de un activo financiero y su coste amortizado previo a la fecha de la reclasificación de la valoración a coste amortizado o valor razonable con cambios en resultados.
 - v. Cualquier pérdida o ganancia acumulada previamente reconocida en otro resultado global que se reclasifica a resultados a la fecha de reclasificación del activo financiero de la valoración a valor razonable con cambios en otro resultado global a valor razonable con cambios en resultados.
- e) Importes requeridos por la NIIF 17:
 - i. Ingresos ordinarios por seguros.
 - ii. Gastos de los servicios de seguro por los contratos emitidos que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17.
 - iii. Ingresos o gastos de los contratos de reaseguro mantenidos.
 - iv. Ingresos o gastos financieros por los contratos de reaseguro mantenidos.

La entidad debe presentar en el estado de resultados, fuera de las categorías, una asignación del resultado atribuible a las participaciones no dominantes y a los propietarios de la dominante.

Por ejemplo, una entidad que no invierte en activos u otorga financiación a clientes como actividad de negocio principal puede estar obligada a presentar el epígrafe de deterioro de valor determinado de acuerdo con la NIIF 9 en explotación, si está relacionado con deudores comerciales, y en inversión, si está relacionado con activos financieros que generan un retorno individual y altamente independientemente de los otros recursos de la entidad.

La norma no impone incluir un epígrafe separado para el deterioro de valor de activos no corrientes. No obstante, en general, habitualmente cumplirá los criterios para ser presentado de forma separada en el estado o en las notas. De hecho, aunque se presente el estado de resultados por función, es admisible presentar dicho epígrafe de forma separada.

Las características incluyen:

- a) Naturaleza.
- b) Función dentro de las actividades de negocio de la entidad.
- c) Persistencia; incluyendo frecuencia y si es recurrente o no recurrente.
- d) Método de valoración.
- e) Incertidumbre en la valoración o desenlace u otros riesgos asociados.
- f) Tamaño.
- g) Localización geográfica o entorno regulatorio.
- h) Efecto impositivo, por ejemplo, si aplican diferentes tasas impositivas a gastos o ingresos.
- i) Si el ingreso o gasto surge del reconocimiento inicial de una transacción o de un cambio posterior.

Los ingresos y gastos que pueden tener características disimilares suficientes para ser presentados de forma separada en el estado de resultados o en las notas incluyen:

- a) Deterioro y reversión de deterioro de valor de existencias.
- b) Deterioro y reversión de valor de activos no corrientes.
- c) Gastos y reversiones de provisiones por reestructuración.
- d) Resultados en la venta de propiedad, planta y equipo.
- e) Resultados en la venta de inversiones.
- f) Ingresos y gastos de litigios.
- g) Otros ingresos y gastos no recurrentes.

6.7.9. Presentación y desglose de gastos clasificados en la categoría de explotación

La entidad debe presentar, en la categoría de explotación del estado de resultados, un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza o la función. La clasificación debe realizarse de forma que proporcione el resumen estructurado más útil de los gastos.

Cualquier partida individual debe comprender los gastos de explotación de acuerdo con una sola de dichas características, pero la misma característica no se tiene que utilizar como base de agregación para todas las partidas.

Al clasificar los gastos por naturaleza, la entidad proporciona información sobre los gastos de explotación relacionados con los recursos económicos consumidos para cumplir con las actividades de la entidad sin hacer referencia a las actividades en las que se han consumido. Dicha información incluye, aprovisionamientos, gastos de personal, y depreciación y amortización.

El método de los gastos por función asigna y agrega los gastos de explotación de acuerdo con la actividad con la

que se relaciona la partida. Por ejemplo, el coste de ventas es una partida funcional que combina los gastos vinculados con la producción de la entidad u otras actividades generadoras de ingresos, como aprovisionamientos, gastos de personal, depreciación y amortización.

Por ello, al clasificar los gastos por función, la entidad puede asignar a diversas funciones, como coste de ventas e investigación y desarrollo, los gastos relacionados con recursos económicos de la misma naturaleza, como gastos de personal, e incluir en una única función una asignación de los gastos relacionados con recursos económicos de diferente naturaleza, como aprovisionamientos, gastos de personal, depreciación y amortización.

Si una entidad presenta una o más partidas que comprenden gastos clasificados por función en la categoría de explotación, debe presentar en un epígrafe separado el coste de ventas si la entidad clasifica los gastos de explotación por funciones que incluyen una función para el coste de ventas. Dicha partida debe incluir el total del gasto de existencias de acuerdo con la NIC 2 Existencias, y desglosar una descripción cualitativa de la naturaleza de los gastos incluidos en cada una de las funciones.

Una entidad que presenta una o más partidas que comprenden gastos clasificados por función debe desglosar en una única nota:

a) El total de:

- i. Depreciación, incluyendo los importes de la NIC 16 Propiedad, planta y equipo, NIC 40 Inversiones inmobiliarias y NIIF 16 Arrendamientos.
- ii. Amortización, incluyendo los importes de la NIC 38 Activos intangibles.
- iii. Gastos de personal, incluyendo los importes de la NIC 19 Retribuciones a los empleados y NIIF 2 Pagos basados en acciones.
- iv. Pérdidas por deterioro de valor y reversiones de deterioros de valor de la NIC 36 Deterioro de valor.
- v. Reducciones de valor y reversiones de reducciones de valor de existencias.

b) Para cada uno de los totales indicados:

- i. El importe relacionado con cada epígrafe de la categoría de explotación y
- ii. Una lista de cualquier epígrafe fuera de la categoría de explotación, que incluye igualmente importes relacionados con el total.

Al desagregar las partidas materiales, la entidad está exenta de desglosar, con relación a las partidas por función, información desagregada sobre los importes por naturaleza incluidos en cada partida, más allá del desglose indicado anteriormente y con relación a los gastos por naturaleza que deben ser desglosados en las notas por otra NIIF, información desagregada sobre los importes de los gastos incluidos en cada función presentados en la categoría de explotación, más allá del desglose indicado anteriormente.

Al determinar cómo utilizar las características de la naturaleza y función para presentar el resumen estructurado más útil, la entidad debe considerar:

- a) Los epígrafes que presentan la información más útil sobre los principales componentes o generadores de la rentabilidad de la entidad. Por ejemplo, para una entidad de venta al por menor, un componente principal puede ser

el coste de ventas. Presentar el epígrafe de coste de ventas puede facilitar información relevante sobre si el ingreso generado por la venta cubre los costes directos y el margen obtenido. Sin embargo, el coste de ventas es improbable que aporte información relevante sobre los componentes importantes de la rentabilidad si el vínculo entre el ingreso y los costes es menos directo. Por ejemplo, para entidades de servicios es más relevante la información por naturaleza.

- Los epígrafes que mejor representan la forma en la que se gestiona el negocio y la forma en la que dirección informa internamente. Por ejemplo, una entidad manufacturera gestionada en base a funciones principales puede clasificar los gastos por función para propósitos de información interna. De forma contraria, una entidad que tiene una única función predominante, como otorgar financiación a clientes, puede determinar que los epígrafes que comprenden los gastos clasificados por naturaleza presentan la información más útil a los efectos de información interna.
- Las prácticas sectoriales. Si los gastos se clasifican de la misma forma por entidades de un sector, los usuarios de los estados financieros pueden comparar de forma más sencilla los gastos entre entidades del mismo sector.
- Si la asignación de gastos particulares a las funciones fuera arbitraria, en la medida en que los epígrafes presentados no representarían fielmente las funciones. En este caso, los gastos se deben presentar por naturaleza.

En algunas ocasiones, la entidad, considerando los factores anteriores, podría determinar que, clasificando y presentando algunos gastos por naturaleza y otros por función, facilita el resumen estructurado más útil, por ejemplo:

- Presentando algunos gastos por función y otros por naturaleza, en la medida en que no se puedan asignar salvo de forma arbitraria.
- Una entidad con dos tipos diferentes de actividades principales puede clasificar y presentar unos gastos por función y otros por naturaleza para facilitar la información sobre los generadores principales de rentabilidad.

Como consecuencia de ello, se admite incluir una presentación mixta del estado de resultados si se cumplen dichas condiciones.

Si una entidad clasifica y presenta algunos gastos por naturaleza y otros por función en el estado de resultados, debe denominar el epígrafe resultante de una forma que claramente identifique los gastos que se han incluido en cada epígrafe. Por ejemplo, si la entidad incluye algunos gastos de personal en un epígrafe por función y otros por naturaleza, la denominación del epígrafe por naturaleza debería identificar claramente que no incluye todos los gastos de personal, por ejemplo, otros gastos de personal distintos de los incluidos en coste de ventas.

La entidad debe clasificar y presentar los gastos de forma consistente entre periodos, salvo que el cambio esté justificado. Por ejemplo, si una entidad presenta un deterioro de valor del fondo de comercio por naturaleza en un periodo, debe presentar un deterioro similar por naturaleza en periodos posteriores. Si no existe un deterioro de fondo de comercio similar en un periodo posterior, el hecho de que no haya gasto no constituye un cambio en la clasificación o presentación.

Una entidad va a presentar los gastos por naturaleza o desglosar algunos gastos por naturaleza. Los importes presentados o desglosados no tienen que corresponder con los importes reconocidos como un gasto en el periodo. Podrían incluir importes que han sido reconocidos como parte del valor contable de un activo. Si una entidad presenta los importes que no son los importes reconocidos como gasto en el periodo, debe presentar igualmente un epígrafe por el cambio en el valor contable de los activos afectados. Por ejemplo, aplicando la NIC 2, la entidad puede presentar un epígrafe para la variación de existencias de productos terminados y en

curso de fabricación. Si la entidad desglosa los importes que no son importes reconocidos como gasto en el periodo, la entidad debe dar una explicación cualitativa del hecho, identificando los activos implicados.

La entidad debe considerar el nivel de agregación de los gastos de explotación que facilite el resumen estructurado más útil. Por ejemplo, una entidad puede tener varias actividades administrativas, como recursos humanos, e información tecnológica, legal y contable. Para facilitar un resumen estructurado útil, la entidad puede agregar los gastos de explotación relacionados con dichas actividades de acuerdo con las características compartidas. Por ello, la entidad puede presentarlos en un epígrafe de gastos de administración. La entidad puede tener igualmente gastos por recursos consumidos en actividades comerciales. Dichos gastos tienen características disimilares de los gastos de administración; los gastos de venta surgen de los recursos consumidos en actividades comerciales y los gastos de administración surgen de recursos consumidos en actividades administrativas. Dichas características son suficientemente disimilares para que deban presentarse en epígrafes diferentes para facilitar un resumen estructurado de los gastos de la entidad.

6.7.10. Ejemplos ilustrativos

A continuación, se presentan posibles impactos derivados de la aplicación de la NIIF 18:

Impacto de la aplicación de la NIIF 18		Impacto de la aplicación de la NIIF 18	
Expendido ordinario	(1)	Expendido ordinario	(1)
Coste de ventas	(1)	Coste de ventas	(1)
Resultado bruto	X	Resultado bruto	X
Otros ingresos de explotación	X	Otros ingresos de explotación	X
Gastos de distribución	(1)	Gastos de distribución	(1)
Gastos de investigación y desarrollo	(1)	Gastos de investigación y desarrollo	(1)
Gastos generales y administrativos	(1)	Gastos generales y administrativos	(1)
Participación en beneficios (pérdidas) de asociadas y negocios conjuntos	X	Participación en beneficios (pérdidas) de asociadas y negocios conjuntos	X
Otros gastos de explotación	(1)	Otros gastos de explotación	(1)
Resultado de explotación	X	Resultado de explotación	X
Ingresos financieros	X	Ingresos financieros	X
Costes financieros	(1)	Costes financieros	(1)
Resultado antes de impuestos	X	Resultado antes de impuestos	X
Impuestos sobre beneficios	(1)	Impuestos sobre beneficios	(1)
Resultado del ejercicio	X	Resultado del ejercicio	X

La participación en beneficios de asociadas y negocios conjuntos se clasificará en el epígrafe de explotación o inversión, dependiendo de la naturaleza de la actividad en la que se participa.

Los ingresos de explotación y los gastos de explotación se clasificarán en el epígrafe de explotación o inversión, dependiendo de la naturaleza de la actividad en la que se participa.

Los ingresos de explotación y los gastos de explotación se clasificarán en el epígrafe de explotación o inversión, dependiendo de la naturaleza de la actividad en la que se participa.

A continuación, se presentan estados de resultados agrupados por naturaleza y función:

Estado de resultados – empresa no financiera general (gastos por naturaleza)

Ingresos ordinarios	Explotación
Variación de existencias de productos terminados y en curso	
Retribuciones a los empleados	
Depreciación y amortizaciones	
Deterioro de valor	
Otros ingresos de explotación	Inversión
Otros gastos de explotación	
Resultado de explotación	
Participación en beneficios (pérdidas) de asociadas y negocios conjuntos	
Otros ingresos de inversiones	
Resultado antes de financiación e impuesto sobre beneficios	Financiación
Gastos financieros de deudas y pasivos por arrendamiento	
Gastos financieros de pasivos por pensiones	
Resultado antes de impuestos	
Impuestos sobre beneficios	
Resultado del ejercicio	Impuesto sobre beneficios

Estado de resultados – empresa no financiera general (gastos por función)

Ingresos ordinarios	Explotación
Coste de ventas	
Resultado bruto	
Otros ingresos de explotación	
Gastos de distribución	
Gastos de investigación y desarrollo	Inversión
Gastos generales y administrativos	
Otros gastos de explotación	
Resultado de explotación	
Participación en beneficios (pérdidas) de asociadas y negocios conjuntos	
Otros ingresos de inversiones	Financiación
Resultado antes de financiación e impuesto sobre beneficios	
Gastos financieros de deudas y pasivos por arrendamiento	
Gastos financieros de pasivos por pensiones	
Resultado antes de impuestos	
Impuestos sobre beneficios	Impuesto sobre beneficios
Resultado del ejercicio	