Millores a introduir en el compte de pèrdues i guanys

(Libro blanco sobre mejoras a introducir en la contabilidad y la información financiera)

ACCID. 25 d'abril de 2016

Emilio Gironella Masgrau
Acadèmic Numerari de la
Reial Acadèmia Europea
de Doctors

Joaquim Rabaseda i Tarrés
Catedràtic d'Economia
Financera i Comptabilitat
de la Universitat de Girona

Constitució de la Comissió nacional per a l'elaboració d'un llibre blanc sobre millores a introduir en la comptabilitat i la informació financera

- **Data de constitució: 15 de setembre de 2010.**
- **Presents: 48 persones (acadèmics, auditors i gent d'empresa).**
- **Objectiu: criticar positivament el PGC 2007 amb la finalitat d'introduir millores en aspectes rellevants.**
- **Funcionament: A través de 6 subcomissions.**

Subcomissions creades

1a. Millores a introduir al balanç.

2a. Millores a introduir al compte de pèrdues i guanys.

3a. Millores a introduir a l'estat de canvis en el patrimoni net i en l'estat de fluxes d'efectiu.

4a. Millores a introduir a la memòria.

5a. Millores a introduir a la informació financera.

6ª. Coordinació.

Subcomissió de millores a introduir al compte de pèrdues i guanys

- **President: Joaquim Rabaseda i Tarrés.**
- **Membres de la subcomissió: 12 en total.**
- **Reunions de treball: 14 sessions**
- **Qualificació de les reunions: Molt bon ambient de treball, discussions positives i variades i ganes d'elaborar un bon document.**

Temes tractats en las primeres reunions

1r. ¿El compte de pèrdues i guanys és un estat financer bàsic de la informació financera, i és útil als objectius que persegueixen els usuaris del mateix?

2n. Estructura del compte de pèrdues i guanys.

3r. Model de compte de pèrdues i guanys global o no.

4t. Separació o identificació específica de les partides extraordinàries que figuraven dins el model del compte de pèrdues i guanys del PGC 1990.

5è. Glossari dels termes més significatius incorporats al model proposat.

Estat financer bàsic i utilitat del compte de pèrdues i guanys

1r. Alta utilitat perquè reflecteix l'activitat pròpiament típica de l'empresa, així com la que no ho és -finançament i altres-, així com, si és el cas, altres magnituds econòmiques d'interès, com ara el cost de les vendes i els recursos generats , entre d'altres.

2n. El model del compte de pèrdues i guanys del PGC 2007 és manifestament millorable, especialment per a petites i mitjanes empreses.

Estructura del compte de pèrdues i guanys

- **Duess foren les possibilitats escollides:**

  1ª. Estructura de despeses per naturalesa.

  2ª. Estructura de despeses per funció.

- **La discussió es va centrar en tres apartats: la seva utilitat, la seva comprensió i la seva senzillesa pel que fa a l'aplicació.**

- **Es va acordar optar per presentar les despeses per naturalesa, per estar ja consolidada a Espanya (PGC 1973 i PGC 1900), tot i reconeixent que la presentació de l'estructura de les despeses per funció reflecteix un detall més útil i facilita més específicament l'anàlisi del compte de pèrdues i guanys.**

Model del compte de pèrdues i guanys de resultat global o no

- **Resultat global = Suma de les partides que s'imputen al compte de pèrdues i guanys + les partides que s'imputen directament al patrimoni net del balanç.**
- **El model del resultat global és el proposat per les NIIF + el FASB nord-americà, que evidentment és un model atractiu i de fàcil visualització.**
- **Es va acordar per unanimitat que el compte de pèrdues i guanys havia de ser independent de qualsevol altre estat - per senzillesa i comprensió clara dels temes- i, per tant, que els canvis o variacions en conceptes que s'imputen directament en el patrimoni net del balanç, no s'havien d'incorporar en un estat de resultats global que inclogués els dos conceptes**

Tractament de les partides extraordinàries

- **Les partides extraordinàries incloses en el PGC 1990 van ser eliminades en el model del compte de pèrdues i guanys del PGC 2007 seguint les directrius de les NIIF.**
- **Vam acordar la seva incorporació en el model proposat en dues partides separades:**
  1. **Resultats aliens a l'explotació.**
  2. **Resultats excepcionals, partida aquesta última que ja figura en el vigent model del compte de pèrdues i guanys.**
- **El seu objectiu és intentar reflectir les operacions empresarials tenint en compte la realitat econòmica del que són i representen, fugint de dogmes i d'interessos i normes que no recullen aquesta realitat tal com és.**

Millores a introduir en el compte de pèrdues i guanys

Dues han estat les millores proposades:

1a. **Proposta d'un nou model del compte de pèrdues i guanys.**

2a. **Modificacions concretes en alguns comptes i epígrafs.**

Proposta d'un nou model del compte de pèrdues i guanys

La nostra proposta persegueix tres objectius:

1a. Una millora del contingut de la informació financera com a font per a l'anàlisi de la situació empresarial, així com de la seva pròpia gestió.

2a. Un avanç cap a una major transparència en aquelles dades i informacions que tenen la consideració de bàsics.

3a. Un millor reflex de la realitat econòmica dels fets i actes derivats de les operacions empresarials.

Model proposat del compte de pèrdues i guanys

Compte de pèrdues i guanys - Model proposat		
	Operacions i epígrafs	**Comptes**
1	**Import net de la xifra de negocis**	
	Vendes brutes menys devolucions, descomptes i rappels	700 a 705, (706), (708), (709)
2	**Cost de les vendes**	
	Compres, treballs realitzats per altres empreses, variació d'existències i treballs per a l'immobilitzat	60. 61, 71, (73x.1)
3	**Marge brut sobre vendes**	**- 1 menys 2 -**
4	**Despeses de vendes**	
	Comissions, transports de vendes, assegurances de vendes	623.x, 624, 624.x
5	**Marge de contribució**	**- 3 menys 4 -**
6	**Altres ingressos**	
	Serveis varis, subvencions a l'explotació	75, 740

Model proposat del compte de pèrdues i guanys

Operacions i epígrafs		Comptes
7	**Marge global**	**- 5 més 6 -**
8	**Serveis exteriors**	
	- Investigació i desenvolupament	620
	- Arrendaments i cànons	621
	- Reparacions i conservació	622
	- Serveis de professionals independents	623.0
	- Primes d'assegurances	625.0
	- Serveis bancaris i similars	626
	- Publicitat, propaganda i relacions públiques	627
	- Subministraments	628
	- Altres serveis	629
9	**Tributs**	
	- Altres tributs	631, 636

Model proposat del compte de pèrdues i guanys

Operacions i epígrafs	Comptes
10 Despeses de personal i assimilats	
- Sous i salaris	640
- Seguretat Social	642
- Aportacions al fons de pensions	643
- Altres retribucions al personal	644, 645
- Altres despeses socials	649
- Empreses de treball temporal	647
11 Altres despeses	
- Ajustaments en la imposició indirecta, altres tributs, devolució impostos	634, 639
- Altres pèrdues en gestió corrent	659
12 Despeses de treballs per l'immobilitzat	
- Activació de despeses per l'immobilitzat	(73x,2)
13 Total despeses d'estructura	**- Suma 8 a 12 -**
14 Recursos generats per l'explotació	**- 7 menys 13 -**

Model proposat del compte de pèrdues i guanys

Operacions i epígrafs	Comptes
15 Dotacions d'explotació	
- Amortització d'immobilitzat	68
- Deterioraments d'explotació i reversions	693, 694, 695, 793, 794, 795
- Crèdits comercials incobrables	650
- Imputació de subvencions de capital	746, 747
- Altres dotacions d'explotació	
16 Resultat d'explotació	**- 14 menys 15 -**
17 Resultats aliens a l'explotació	
- Resultats de les operacions en comú	651, 751
- Resultats de l'immobilitzat -no financer-	670, 671, 672, 770, 771, 772
- Diferències de canvi	668, 768
- Deteriorament de l'immobilitzat	690, 691, 692, 790, 791, 792
- Resultats d'operacions interrompudes	
- Ingressos d'actius afectes i de drets de reemborsament relatius a retribucions a llarg termini	767
18 Resultat brut de l'activitat	**- 16 més/menys 17 -**

Model proposat del compte de pèrdues i guanys

Operacions i epígrafs	Comptes
19 Resultat financer	
- Ingressos d'instruments de patrimoni	760, 773
- Interessos de crèdits i assimilats	761, 762
- Altres ingressos financers	766, 769, 775
- Interessos de deutes	661, 662.x, 664
- Altres despeses financeres	666, 669, 673, 675, 660
- Insolvències i reversions de crèdits no comercials	667
- Variacions en el valor raonable	663, 763
- Pèrdues per deteriorament i altres dotacions	693, 694, 695, 696, 697, 698, 699
- Deteriorament d'inversions financeres / Excessos i aplicacions	796, 797, 798, 799
- Resultats d'inversions financeres	66, 76
- Diferència negativa en combinacions de negocis	774
- Incorporació a l'immobilitzat de despeses financeres	73x.3

Model proposat del compte de pèrdues i guanys

Operacions i epígrafs		Comptes
20	**Resultats excepcionals**	
	- Ingressos i beneficis excepcionals	778
	- Indemnitzacions al personal	641
	- Despeses i pèrdues excepcionals	678
21	**Resultat brut**	**- 18 menys/ més 19 i 20 -**
22	**Impost sobre beneficis**	
	- Impost meritat en l'exercici	630
	- Ajustaments per imposició sobre beneficis	633, 638
23	**Resultat net**	**- 21 menys 22 -**

Operacions interrompudes

Proposta

- **Eliminar distinció**
  - **Operacions continuades**
  - **Operacions interrompudes**
- **Habilitar epígraf**
  - **Resultats aliens a l'explotació**
    - **Dins resultat activitat de l'empresa**
  - **Ubicar-hi resultats procedents de l'immobilitzat**
    - **Import brut**
    - **Abans d'impostos**

Operacions interrompudes

Justificació (I)

- Raons generals
  - Adopció normativa internacional
    - Potestativa estats membres UE
  - Només 0,02% empreses espanyoles PIMEs
- Actius no corrents
  - No hi ha diferència entre alienació:
    - Directa
    - Prèvia classificació
  - Tractament comptable idèntic
  - Adquisició empresa dependent
    - Amb finalitat exclusiva de vendre-la

Operacions interrompudes

Justificació (i II)

- **Grups alienables**
  - **Components immobilitzat**

    - Mateix tractament elements individualitzats
  - **Elements circulant**

    - Consideració punt final activitat

Treballs realitzats per l'empresa per al seu immobilitzat

Proposta

- **No ingrés**
- **Component negatiu**
  - **Epígrafs despeses afectades**
- **Deducció imports a les despeses**
  - **Aplicades al registrar-les**

Treballs realitzats per l'empresa per al seu immobilitzat

Justificació

- **Ni costos ni ingressos explotació**
  - **Imputació immobilitzat**
  - **Part despeses de l'exercici**
- **Res a veure amb les unitats venudes**

Empreses de treball temporal

Proposta

- **Modificar Subgrup 64. Despeses de personal**
  - **64. Despeses de personal i assimilades**
  - **Compte diferenciat per les ETT**
- **Compte de pèrdues i guanys**
  - **Incorporat import dins de Personal i assimilats**
  - **Presentació diferenciada**

Empreses de treball temporal

Justificació

- **Mateixa naturalesa**
- **Fet diferenciador**
  - **Contractació**
    - **Directa**
    - **Indirecta**
  - **Retribució**
- **Prevalença fons sobre la forma**

Deterioraments i altres dotacions d'explotació

Proposta

- **Incorporar epígraf 14. Recursos generats per l'explotació**
  - **Conèixer variació potencial de tresoreria**
  - **Derivada de l'explotació**
- **Crear epígraf 15. Dotacions d'explotació**
  - **Agrupació deterioraments i altres dotacions d'explotació**
- **Incorporar epígraf 17. Resultats aliens a l'explotació**
  - **Deterioraments de l'immobilitzat**

Deterioraments i altres dotacions d'explotació

Justificació (I)

- **Dotacions immobilitzat**
  - **És part de resultats d'activitat**
  - **No son resultats d'explotació**
  - **No son assimilables**
    - **Deteriorament**
    - **Resultats alienacions**
    - **Raó: efectes financers**

Deterioraments i altres dotacions d'explotació

Justificació (i II)

- **Dotacions explotació**
  - **Pla general de comptabilitat**
    - **Inclusió partides amb reflex**
      - **Cobraments i pagaments**
    - **I altres sense reflex**
  - **No permet obtenir import recursos generats**
- **Convenient figurar separats**
  - **Segons existència o no d'efectes financers**
    - **Derivats de l'activitat**

Tractament de les subvencions

Proposta

- **Subvencions explotació**
  - **Epígraf 6. Altres ingressos**
- **Subvencions capital**
  - **Imputació inicial al Patrimoni net**
  - **Imputació Epígraf 15. Dotacions explotació**
    - **Import traspassat a pèrdues i guanys de l'exercici**
    - **Procedents del patrimoni net**

Tractament de les subvencions

Justificació (I)

- **Tipologia subvencions**
  - **Explotació**
    - **Rendibilitat mínima**
    - **Compensació dèficits explotació**
  - **Capital**
    - **Establiment empresa**
    - **Estructura fixa**

Tractament de les subvencions

Justificació (i II)

- **Subvencions explotació**
  - **No ingrés derivat del volum**
    - **Activitat explotació desenvolupada**
  - **No incideixen en el marge de contribució**
    - **Indicació recursos generats**
      - **Per l'activitat de l'empresa**
- **Subvencions capital**
  - **Recollides en el Patrimoni net**
  - **Imputació posterior a pèrdues i guanys**
    - **Assimilable a dotació**
    - **Amb incidència positiva a pèrdues i guanys**

Resultats extraordinaris

Proposta

- **Ubicar en conceptes fora resultat explotació**
  - **Segons naturalesa operació afectada**
  - **En alguns casos, directament a reserves**
- **Epígrafs**
  - **17. Resultats aliens a l'explotació**
  - **19. Resultat financer**
  - **20. Resultats excepcionals**

Resultats extraordinaris

Justificació

- **Divisió doctrinal resultats**
  - **Explotació**
  - **Aliens a l'explotació**
  - **Extraordinaris**
- **Proposta**
  - **Recuperar terme resultats aliens a l'explotació**
  - **Canvi de terminologia**
    - **Resultats excepcionals**
    - **Per als resultats extraordinaris segons la doctrina**

Diferències de canvi

Proposta

- **Consideració resultats no financers**
- **Epígraf 17. Resultats aliens a l'explotació**

Diferències de canvi

Justificació (I)

- **No son resultats financers**
  - **Interessos**
    - **Import cedit**
    - **Preu**
    - **Durada**
  - **Realització plusvàlues**
    - **Inversió recursos financers**
    - **Recuperació posterior**
- **Son recurrents**

Diferències de canvi

Justificació (i II)

- **Ubicació**
  - **Resultats aliens a l'explotació**
  - **Excepcionalment**
    - **Resultats explotació**
      - **Si l'activitat és l'especulació amb els tipus d'interès**
      - **Si l'operatòria comercial integra un component especulatiu**
    - **Resultats excepcionals**
      - **Si l'excepcionalitat és efectiva**
      - **Les diferències no serien recurrents**