

Consulta nº 1 del BOICAC nº 72, enero de 2008

Sobre la incidencia en el ámbito contable de la aplicación de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en relación con las "provisiones para grandes reparaciones" reconocidas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Caso

Autor: Horacio Molina Sánchez

La Compañía Aérea Española, S.A. está realizando la transición al PGC-2007 encontrándose en la siguiente situación. Dispone de un grupo de aeronaves que cada 5 años debe someter a un proceso de revisión integral.

El precio de adquisición de este conjunto de aeronaves es de 36.000.000 de euros y están amortizados a 31 de diciembre de 2007 en 21.600.000 de euros, ya que han transcurrido 12 años desde que comenzó a funcionar. La vida útil de las mismas es de 20 años, sin valor residual al término de la vida útil.

Este grupo de aeronaves fueron revisadas hace dos años con un coste de revisión de 2.000.000 de euros. Actualmente, se ha dotado una provisión para grandes reparaciones de 900.000 euros.

Considere las dos opciones previstas por la D.T. Primera. A) Validación de los valores según la regulación anterior. B) Aplicación retroactiva de los valores.

Solución

a) Validación de los valores del PGC-1990.

En el caso que nos ocupa se ha producido un cambio de criterio contable entre la regulación anterior y el PGC-2007. El cambio consiste, como ya indicamos en el ejemplo del nº de Octubre/2007, en que la revisión periódica se considera parte del coste del elemento adquirido y no como un pasivo de la empresa (provisión para grandes reparaciones). Con este tratamiento, se consigue una correlación más adecuada de todos los gastos que supone la gestión de dicho activo con los ingresos que va a generar, dado que durante toda su vida útil se estarían imputando linealmente los costes de amortización y los de las revisiones.

Por otra parte, la DT 1ª, párrafo d), permite que la empresa pueda valorar los elementos conforme a los criterios recogidos en la regulación anterior.

Por lo tanto, la cuestión reside en ¿qué hacer con la provisión que desaparece?, ¿se debe distinguir dos partes del elemento de inmovilizado, una por la parte del valor de la revisión y otra por el resto del coste, para amortizarlos con criterios diferentes?

A ambas cuestiones le da solución la resolución del ICAC.

Respuesta del ICAC

...Ante el nuevo tratamiento para estos costes, que en el nuevo Plan General de Contabilidad forman parte del valor del inmovilizado y son amortizados durante el período que media hasta la gran reparación, corresponderá ajustar los saldos que derivan de esta operación, según lo establecido en el transcrito punto 1 de la disposición transitoria primera. En particular, y por aplicación del apartado 1.c) de la disposición transitoria primera, en la medida en que la empresa haya optado por mantener los valores previos de acuerdo con el apartado 1.d) de la citada disposición, la aplicación retroactiva implicará reclasificar en el balance de apertura referido en el régimen transitorio del Real Decreto 1514/2007, la provisión para grandes reparaciones (que ya no cumple la definición establecida para su reconocimiento en el balance) recogiendo en su lugar una mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente.

En primer lugar, se debe clasificar la provisión para grandes reparaciones como un mayor valor de la amortización acumulada.

| Código | Concepto | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| (142) | Provisión para grandes reparaciones | 900.000 | |
| (281) | Amortización Acumulada del Inmovilizado Material | | 900.000 |

A partir del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el nuevo Plan General de Contabilidad, resultará de aplicación el criterio contenido en la anteriormente citada norma de registro y valoración tercera, apartado g), debiéndose amortizar de la forma indicada en dicho apartado el importe equivalente a estos costes. En este sentido, se deberá amortizar durante el período que va desde la fecha del balance de apertura hasta la gran reparación, un importe equivalente al coste de la última gran reparación (o, en su defecto, al coste estimado de una reparación similar en el momento de la adquisición o construcción del inmovilizado) minorado en la amortización acumulada que resultó de eliminar la provisión para grandes reparaciones de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior. Por su parte, el valor contable del resto del elemento se amortizará de acuerdo con las normas generales durante el período que le reste de vida útil...

A continuación separamos en el elemento los dos componentes: el importe de la última gran revisión y el resto del inmovilizado.

| Código | Concepto | Debe | Haber |
|--------|----------------------|------------|------------|
| (2130) | Maquinaria-principal | 34.000.000 | |
| (2131) | Maquinaria-revisión | 2.000.000 | |
| (223) | Maquinaria | | 36.000.000 |

Al cierre de 2008:

El importe de la última gran revisión menos el incremento de la amortización acumulada, procedente de la provisión para grandes reparaciones, se amortizará en el periodo restante hasta la próxima revisión:

| | |
|--|-----------|
| Valor de la última revisión: | 2.000.000 |
| Amortización acumulada procedente de la provisión para grandes reparaciones: | (900.000) |
| Valor neto contable | 1.100.000 |
| Periodo restante | 3 años |
| Amortización anual | 366.667 |

| Código | Concepto | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| (681) | Amortización del inmovilizado material | 366.667 | |
| (281) | Amortización Acumulada del Inmovilizado Material | | 366.667 |

Como ha cambiado el precio de adquisición del resto del elemento del inmovilizado material es preciso recalcular el plan de amortización:

| | |
|-------------------------------|--------------|
| Valor del resto del elemento: | 34.000.000 |
| Amortización acumulada: | (21.600.000) |
| Valor neto contable | 12.400.000 |
| Periodo restante | 8 años |
| Amortización anual | 1.550.000 |

| Código | Concepto | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| (681) | Amortización del inmovilizado material | 1.550.000 | |
| (281) | Amortización Acumulada del Inmovilizado Material | | 1.550.000 |

b) Aplicación retroactiva de los valores según los criterios del PGC-2007.

Si la empresa hubiese optado por la aplicación retroactiva de los criterios de valoración, tal y como indica la respuesta de la consulta que estamos analizando, el importe dotado en la provisión no tiene porqué coincidir con el importe a amortizar. Adicionalmente a este desajuste citado por la consulta, también habría que ajustar la amortización del restante elemento.

Por otra parte, si de acuerdo con lo señalado en el apartado 1.d) de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, la empresa decide valorar todos sus elementos patrimoniales de acuerdo con las nuevas normas, la reclasificación anterior ocasionará el correspondiente ajuste a reservas en la medida en que el importe de la amortización acumulada que debe aflorar de acuerdo con los nuevos criterios no sea coincidente con el que figure en la provisión para grandes reparaciones que se cancela.

En cualquier caso, en los ajustes que se realicen de acuerdo con lo señalado, se tendrá en consideración el registro contable que pudiera proceder en relación con el impuesto diferido.

| Código | Concepto | Debe | Haber |
|---------------|--|-------------|--------------|
| (142) | Provisión para grandes reparaciones | 900.000 | |
| (113) | Reservas voluntarias | | 70.000 |
| (479) | Pasivos por impuestos diferidos | | 30.000 |
| (281) | Amortización Acumulada del Inmovilizado Material | | 800.000 |

Asimismo es preciso ajustar la amortización del activo restante ya que cambia el valor contable sobre el que calcular la amortización.

| Código | Concepto | Debe | Haber |
|---------------|--|-------------|--------------|
| (282) | Amortización Acumulada del Inmovilizado Material | 21.600.000 | |
| (281) | Amortización Acumulada del Inmovilizado Material | | 20.400.000 |
| (113) | Reservas voluntarias | | 800.000 |
| (479) | Pasivos por impuestos diferidos | | 360.000 |

Finalmente, al igual que en la opción de validación de los valores previos, se transfieren las cuentas que registran el valor de adquisición.

| Código | Concepto | Debe | Haber |
|---------------|----------------------|-------------|--------------|
| (2130) | Maquinaria-principal | 34.000.000 | |
| (2131) | Maquinaria-revisión | 2.000.000 | |
| (223) | Maquinaria | | 36.000.000 |