

Boicac nº 72/2008 Consulta 1

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.

Respuesta

El nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) establece un nuevo criterio contable en relación con el registro de los costes relacionados con grandes reparaciones vinculadas con elementos del inmovilizado material. Consecuencia inmediata de este proceder será que los apuntes contables realizados con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, deberán ser adaptados a este nuevo criterio, lo que implicará la aparición de diferencias que determinarán la necesidad de realizar ajustes.

En concreto, la Resolución del ICAC del 30 de julio, de 1991, del Instituto de Contabilidad de Auditoria de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, señala lo siguiente en su norma CUARTA. Reparaciones y conservación del inmovilizado material:

“1. Se entiende por reparación el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La conservación tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

3. La valoración de las reparaciones y conservación se ajustará a los siguientes criterios:

a) Los gastos derivados de este proceso se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.

b) No obstante lo anterior, para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización en varios ejercicios, son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este período superior a un año, se deberá de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y

gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.

A estos efectos, se constituirá un fondo del subgrupo 14. Provisión para grandes reparaciones, del Plan General de Contabilidad para hacer frente a la reparación en el ejercicio en que se deba efectuar”.

Por su parte, el nuevo PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge el tratamiento de los costes de grandes reparaciones en la norma de registro y valoración tercera “Normas particulares sobre inmovilizado material”, apartado g), en los siguientes términos:

“En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado”.

Por lo que se refiere a la disposición transitoria primera. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, del Real Decreto 1514/2007, señala que:

1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto.

A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.

b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad.

c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.

d) La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.

2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias de este real decreto y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas.

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.

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.

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.

También ha de resaltarse que de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, en la memoria de las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie con posterioridad a 1 de enero de 2008, se creará un apartado específico con la denominación de "Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables", en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como una cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en los términos señalados en la citada disposición transitoria cuarta.

Debe señalarse por último que cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.