

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
Profesor del CEF

BOICAC núm. 72, enero 2008. Consulta 1.

CONSULTA:

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 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 Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 30 de julio de 1991, 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 Plan General de Contabilidad 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.

EJEMPLO:

La sociedad «MONGASA» adquirió a principios de 2006 una máquina cuyo valor de adquisición ascendió a 500.000 euros. La vida útil se fijó en 16 años y el sistema de amortización que se viene utilizando es el lineal. Esta máquina debe ser sometida cada cuatro años a una gran reparación. El importe de la reparación a efectuar a principios de 2010 se estimó en 50.000 euros, si bien una reparación similar que se hubiera realizado a principios del año 2006 habría ascendido a 45.500 euros.

.../...

.../...

A comienzos de 2008, como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, «MONGASA» se plantea la adaptación de los saldos relacionados con la máquina adquirida en 2006, a los criterios establecidos en el mismo.

SE PIDE:

1. Anotaciones contables que realizó la sociedad hasta 31 de diciembre de 2007 de acuerdo con los criterios establecidos en el derogado Plan General de Contabilidad de 1990.
2. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide mantener los valores previos a la entrada en vigor del nuevo Plan.
3. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide valorar sus elementos de acuerdo con las nuevas normas.
4. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.
5. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.
6. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.
7. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.

Solución:

1. Anotaciones contables que realizó la sociedad hasta 31 de diciembre de 2007 de acuerdo con los criterios establecidos en el derogado Plan General de Contabilidad de 1990.

Enero 2006. Por la compra de la máquina.

500.000 *Maquinaria (223)*

*a Bancos e instituciones de 500.000
crédito c/c vista, euros (572)*

_____ x _____

.../...

.../...

Al cierre de los años 2006 y 2007, por la amortización de la máquina y por la dotación de la provisión para grandes reparaciones.

31.250	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (500.000/16)	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	31.250
_____		x	_____
12.500	<i>Reparaciones y conservación (622)</i> (50.000/4)	<i>a Provisión para grandes reparaciones (143)</i>	12.500
_____		x	_____

Como consecuencia de la aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de 1990, los saldos relacionados con la máquina, a 31 de diciembre de 2007, serán:

Maquinaria	500.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	62.500
Provisión para grandes reparaciones	25.000

2. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide mantener los valores previos a la entrada en vigor del nuevo Plan.

Además de los asientos de reclasificación, la sociedad deberá efectuar también el cambio de los correspondientes números de cuenta de acuerdo con el nuevo Plan.

La consulta 1 del BOICAC 72 de enero de 2008 dispone que, «... 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».

De acuerdo con este criterio el asiento que se realizará será el siguiente:

.../...

.../...

25.000	<i>Provisión para grandes reparaciones</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i> 25.000
		x	

3. Anotaciones contables que pongan de manifiesto la adaptación de los saldos relacionados con la máquina al nuevo Plan General de Contabilidad, si la sociedad decide valorar sus elementos de acuerdo con las nuevas normas.

La consulta 1 del BOICAC 72 de enero de 2008 dispone que, «... 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».

Los saldos que deberían aparecer por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de 2007 son los siguientes:

Maquinaria		500.000,00
Amortización acumulada del inmovilizado material		79.562,50
	$\left(\frac{45.500}{4} \times 2 + \frac{454.500}{16} \times 2 \right)$	

De acuerdo con este criterio el asiento que se realizará, en este caso, será el siguiente:

50.000,00	<i>Provisión para grandes reparaciones</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i> 17.062,50
			(79.562,50 – 62.500)
		a	<i>Reservas voluntarias (1130)</i> 32.937,50
		x	

4. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.

A efectos de amortización para este caso la mencionada consulta establece que «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».

De esta forma la cuota de amortización para 2008 y 2009 será:

$$\text{Por la gran reparación: } \frac{45.500 - 25.000}{2} = 10.250$$

$$\text{Por el resto de la máquina: } \frac{500.000 - 45.500 - 62.500}{14} = \frac{392.000}{14} = 28.000$$

38.250 *Amortización del inmovilizado material (681)*

a *Amortización acumulada del inmovilizado material (281)*

_____ x _____

5. Asientos de amortización de la máquina en los años 2008 y 2009 en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.

En este caso la amortización se practicará como si siempre se hubieran aplicado los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad de 2007.

39.781,25 *Amortización del inmovilizado material (681)*

$$\left(\frac{45.500}{4} + \frac{454.500}{16} \right)$$

a *Amortización acumulada del inmovilizado material (281)*

_____ x _____

6. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya mantenido las valoraciones previas a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.

Por la baja del importe de la reparación anterior, que ya estará totalmente amortizada.

.../...

.../...

45.500	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>		
		<i>a Maquinaria (213)</i>	45.500
		x	

El importe de la reparación se incluirá como un componente más de valor del elemento y se amortizará en el período de cuatro años hasta la siguiente reparación.

50.000	<i>Maquinaria (213)</i>		
		<i>a Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>	50.000
		x	

Al cierre de 2010, por la amortización.

40.500	<i>Amortización del inmovilizado material (681)</i> $\left(\frac{50.000}{4} + \frac{392.000}{16} \right)$		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	40.500
		x	

7. Anotaciones contables en el momento de efectuar la reparación (principios de 2010) si su importe asciende a 50.000 euros, y amortización al cierre del año 2010, en el caso en que la sociedad haya adaptado la valoración de sus elementos a las nuevas normas.

También en este caso el importe de la reparación inicial estará totalmente amortizado, por lo que se dará de baja.

45.500	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>		
		<i>a Maquinaria (213)</i>	45.500
		x	

El importe de la reparación se incluirá, igualmente, como un componente más de valor del elemento y se amortizará en el período de cuatro años hasta la siguiente reparación.

.../...

.../...

50.000 Maquinaria (213)

a Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 50.000

_____ x _____

Al cierre de 2010, por la amortización.

40.906,25 Amortización del inmovilizado material (681)

$$\left(\frac{50.000}{4} + \frac{454.500}{16} \right)$$

a Amortización acumulada del inmovilizado material (281) 40.906,25

_____ x _____