

Tribuna Profesional

La provisión para grandes reparaciones y el nuevo Plan General de Contabilidad

Gerardo Polo y David Díaz

Unidad docente de Economía y Explotación de Industrias Marítimas
E.T.S. de Ingenieros Navales, Universidad Politécnica de Madrid

El Nuevo Plan General Contable (PGC07) ha supuesto una profunda modificación de la contabilidad financiera española motivada por la normativa para lograr la armonización en la Unión Europea (UE).

Aunque la mayor parte de sus novedades implican simplemente cambios en la nomenclatura de las cuentas para adoptar la misma terminología en todos los estados UE, los pocos cambios realizados en la estructura del PGC tienen mucha importancia en la contabilización de ciertas operaciones de tráfico de las empresas. La necesidad de conocer los cambios introducidos por el PGC07, sumados a la adaptación necesaria para pasar de un plan a otro, permite aventurar pequeños desajustes en la contabilidad de las empresas. De hecho, el PGC07 incluye un régimen transitorio para el ajuste de los contenidos del anterior Plan y su correcta adaptación.

Para las empresas navieras, es de especial trascendencia la desaparición en el PGC07 de las “provisiones para grandes reparaciones”. El objetivo de este artículo es analizar las consecuencias financieras y fiscales del cambio para las empresas navieras.

Las grandes reparaciones. Tratamiento en ambos planes

Según el PGC90, la cuenta (143) “Provisión para grandes reparaciones” se constituye para atender a revisiones o reparaciones extraordinarias periódicas de inmovilizado material, abonándose por la estimación del devengo anual, con cargo a la cuenta (622) “Reparaciones y conservación” y cargándose por el importe de la revisión o reparación realizada, con abono a cuentas del subgrupo (57) “Tesorería” y por el exceso de provisión, si existe, a la cuenta (790)

Tribuna Profesional cuenta con el patrocinio de:

<p>DFT NORSKE VERITAS ESPAÑA, S I C/Almansa, 105 - 1ª Planta Oficina 2 28040 Madrid</p>	
<p>MANAGING RISK</p>	

“Exceso de provisión para riesgos y gastos”, por la diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que le corresponda de acuerdo con los criterios de cuantificación de dicha provisión.

Se crea así un fondo dotacional que permite imputar los costes de la gran reparación a cada uno de los ejercicios precedentes para anticipar y distribuir entre los distintos el coste que implicará la reparación.

Pues bien, en el apartado 3. “Normas particulares sobre inmovilizado material” del PGC07, el punto “g” incluye la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. Se indica que su importe equivalente se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la siguiente 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 mejora –mayor valor del activo reparado (el PGC07 habla de “sustitución”, pues es evidente que las reparaciones implicarán la sustitución de algunos elementos pero, además, se realiza-

rá la puesta a punto, limpieza o pintura de otros elementos que no son sustituidos. Por ello nos parece más adecuado el término “mejora”, que será el que utilicemos en adelante, 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 inmovilizado.

Diferencias en la contabilización de las grandes reparaciones entre ambos planes

Según el PGC07, al reconocer inicialmente un activo que para alcanzar su completa vida útil debe someterse a procesos periódicos de revisión, con un coste significativo, su coste de adquisición se debe dividir en dos partes: una correspondiente al coste que en el momento actual tiene dicha revisión y otra correspondiente al resto del valor del elemento. La primera se amortiza en el periodo que transcurre hasta la siguiente revisión, mientras que la segunda se amortiza durante la vida útil del elemento. Sin embargo, de acuerdo con el PGC90 y su normativa de desarrollo (Resoluciones del ICAC), para este tipo de activos inmovilizados, se debe dotar anualmente una provisión por la parte proporcional que corresponde a la estimación del importe total de la próxima reparación, imputándola a la cuenta de resultados en el periodo estimado hasta la realización de la reparación.

Las diferencias que se producen son las siguientes:

- En el balance, el pasivo registrado con el PGC07 es menor, las deudas no se ven incrementadas por el coste de la reparación registrada a través de la provisión para riesgos y gastos. Además, el valor neto contable del activo se actualizará en cada periodo incorporando el importe de la gran reparación.
- La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el importe de la amortización del precio de adquisición de la maquinaria y, según el PGC07, es inferior durante los primeros años. Sin embargo tras la última revisión, el importe del gasto reconocido por el PGC90 será menor, dado que ya no es preciso dotar una provisión para grandes reparaciones, mientras que en el PGC07 se debe amortizar el coste de la última revisión.

Proceso de dotación de provisiones en el PGC90

En el PGC90, dentro del subgrupo (14) “Provisiones para riesgos y gastos”, que integraba las provisiones

constituídas para pensiones y obligaciones similares, impuestos, responsabilidades, fondo de reversión,... aparecía también la cuenta (143) “Provisión para grandes reparaciones”, que registraba la suma de las dotaciones anuales para atender a reparaciones extraordinarias del inmovilizado material.

El subgrupo (14) formaba parte del Pasivo del Balance, suponiendo, por tanto, una obligación de pago para la empresa. Además, tenía carácter de largo plazo, por lo que dichas cuentas tenían una situación de permanencia en el Balance. De hecho, en general, se esperaba que la aparición de estas cuentas en el Pasivo del Balance fuera a través de unas cantidades bastante aproximadas a la realidad del riesgo y gasto esperado.

La cuenta (143) “Provisión para grandes reparaciones” no era una excepción a esta regla: estas reparaciones extraordinarias se refieren a costes significativos sobre el valor del inmovilizado que se producen cada varios ejercicios de una forma regular en el tiempo y que para los armadores, debido a su experiencia, son relativamente predecibles.

Una vez estimado el valor de la reparación, se dotaba la correspondiente provisión por un importe equivalente (α), que se mantenía en el Balance hasta la realización efectiva de dicha reparación, momento en el cual se daba de baja la dotación.

Sin embargo, podía ocurrir que el coste de la reparación (β) fuese superior a la dotación realizada ($\alpha < \beta$) que, por tanto, se hubiera constituido de forma insuficiente, lo que hubiera incidido en la cuentas de “Pérdidas y Ganancias” de los ejercicios correspondientes en que se dotó, al llevar menos costes a la cuenta de resultados y, vía aumento de los beneficios, pagar más impuestos -si era el caso-. Asimismo, una provisión excesiva ($\alpha > \beta$), habría provocado un coste imputado al ejercicio mayor del necesario y, por ende, un pago menor de impuestos.

En todo caso, estos efectos serían mínimos si las desviaciones entre α y β no fuesen excesivas, lo que solía ser el caso, ya que las grandes reparaciones



podían preverse con razonable exactitud al principio del periodo correspondiente.

Ajustes a realizar para la adaptación al PGC07

La “*provisión para grandes reparaciones*” no cumple los criterios de reconocimiento del Marco Conceptual del PGC07, por lo que no puede mantenerse en el balance a partir del 1 de enero de 2008. El PGC07, ya en su introducción, determina que, en la fecha de adquisición, la empresa debe estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar la revisión del activo. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se realice la revisión, momento en que se tratará contablemente como una “*mejora*”, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar y se reconocerá el importe satisfecho por la reparación que, a su vez, deberá amortizarse de forma sistemática hasta la siguiente revisión.

A efectos prácticos, habría que considerar el precio actual de mercado de una reparación similar como mayor valor del activo y traspasar la provisión como mayor saldo de la amortización acumulada, en la medida que responde a la depreciación del nuevo valor del activo estimado. Contablemente:

$$\frac{\delta \text{ (143) Provisión para grandes reparaciones}}{a} = \frac{(22x) \text{ Amortización acumulada del inmovilizado material. Gran reparación}}{\delta}$$

Ejemplo de valoración según ambos planes

El PGC90 establecía que los buques se valoraban por su precio de adquisición, sobre el cual se practicaban las amortizaciones correspondientes, de acuerdo con el criterio de cada empresa. Los costes de las revisiones exigidas por las normas nacionales o internacionales, según el PGC90, se contabilizaban como sigue: los de varada periódica en dique (*dry docking costs*) –con carácter general, cada dos años y medio– se cargaban directamente al ejercicio en que la visita tenía lugar, mientras que los costes de la visita especial quinquenal (*special survey costs*), se contabilizaban mediante la dotación de una *Provisión para grandes reparaciones* (cuenta 143) que permitía cargar a los ejercicios anteriores a la misma una parte del coste estimado de la visita, cancelándose la

provisión una vez realizada ésta, de acuerdo con lo que la literatura anglosajona llama *accrue in advance method*. Es decir, para la contabilización de la varada se seguía un criterio de devengo, mientras que para la de la visita quinquenal se utilizaba un criterio de anticipación del coste mediante la dotación de provisiones.

El **Cuadro 1** recoge la contabilización, de acuerdo con el PGC90, de los costes que, año a año, se van produciendo en la explotación de un buque nuevo, cuyo precio de adquisición –más los costes adicionales inherentes a la misma– ha sido de 1.000 unidades monetarias (u.m.) y se va a amortizar linealmente en 20 años, con un valor residual de 150 u.m.

Supuesto que el importe de las obras de varada y visita quinquenal sean los indicados en el encabezamiento del cuadro, el mismo recoge la mecánica tradicional de contabilización de los costes, según se ha indicado anteriormente.

Como puede verse en el mismo, la secuencia de los costes que al cabo del ciclo de vida del buque se han ido cargando a Explotación, cuya suma total asciende a 1.437,50 u.m. –supuesto que no haya habido diferencias entre el importe real de las visitas especiales quinquenales y las provisiones dotadas al efecto–, recoge el total de las varadas (195 u.m.), el total de las provisiones para reparaciones extraordinarias (392,50 u.m.) y el importe total amortizado del buque (850 u.m., toda vez que se ha considerado un valor residual de 150).

También recoge el cuadro el valor que, al término de cada ejercicio, tiene el activo inmovilizado correspondiente al buque que está en explotación.

El valor actualizado neto del coste total imputado a los costes de explotación, de 1.437,50 u.m., a un tipo de interés del 6,5%, resulta de 795,88 u.m.

De forma completamente nueva para nosotros, en el PGC07 la contabilización de los costes, tanto de la varada periódica como de la visita quinquenal, se efectúa difiriendo su coste real, amortizándolo a lo largo de los años



Cuadro 1: Contabilización según PGC 1990

Año	Varada
3	25
8	40
13	55
18	75

Año	Visita especial quinquenal
5	100
10	132,5
15	160

Año	Coste			Coste total	Inmovilizado
	Varada	Provisión para quinquenal	Amortización buque		Buque
1		20,00	42,50	62,50	957,50
2		20,00	42,50	62,50	915,00
3	25,00	20,00	42,50	87,50	872,50
4		20,00	42,50	62,50	830,00
5		20,00	42,50	62,50	787,50
6		26,50	42,50	69,00	745,00
7		26,50	42,50	69,00	702,50
8	40,00	26,50	42,50	109,00	660,00
9		26,50	42,50	69,00	617,50
10		26,50	42,50	69,00	575,00
11		32,00	42,50	74,50	532,50
12		32,00	42,50	74,50	490,00
13	55,00	32,00	42,50	129,50	447,50
14		32,00	42,50	74,50	405,00
15		32,00	42,50	74,50	362,50
16			42,50	42,50	320,00
17			42,50	42,50	277,50
18	75,00		42,50	117,50	235,00
19			42,50	42,50	192,50
20			42,50	42,50	150,00
Totales	195,00	392,50	850,00	1.437,50	

VAN	795,88
------------	--------

siguientes, hasta la siguiente visita reglamentaria. En otras palabras, mediante lo que los anglosajones llaman *deferral method*.

Si el período entre varadas es de 2,5 años, el coste de la reparación se amortiza a lo largo de los cinco semestres siguientes a la misma. Y el coste de la quinquenal se amortiza a lo largo de los 5 años siguientes.

Ahora bien, para aplicar el procedimiento por vez primera es preciso que unos y otros costes se considere como una parte del valor del buque, que se desgaja del importe del mismo, y se consideren como inmovilizados diferentes (los anglosajones suelen referirse a ellos conjuntamente como *capitalized dry docking*, aunque otras veces los separan según su origen: *capitalized dry docking* y *capitalized special survey*).

Estos inmovilizados constituyen algo así como una parte del valor del buque que se deprecia más rápidamente y que, de no procederse a su renovación

mediante las oportunas reparaciones, le impiden prestar servicio, por no disponer de los correspondientes certificados en vigor. Lógicamente, cada uno de ellos va perdiendo valor a medida que se amortiza hasta el momento de la siguiente revisión, al comienzo de la cual su valor es nulo.

Al iniciar la explotación de un buque nuevo, el armador precisará estimar esos valores para considerarlos como inmovilizados diferentes del propio buque y desgajarlos del valor del mismo, y a diferencia del buque –cuya amortización se efectuará a lo largo de su vida útil estimada–, se amortizarán en 2,5 años (varada) o 5 años (visita quinquenal). Se trata, naturalmente,



de estimar los importes de la varada y de la quinquenal en que el buque de que se trate habría debido incurrir en el período inmediatamente anterior a su puesta en explotación si éste no hubiera dispuesto de los certificados correspondientes y hubiera sido necesario llevar a cabo las operaciones de mantenimiento y reparaciones recogidas por la reglamentación

A continuación se examina la incidencia del cambio del sistema de contabilización, comparando los resultados de aplicar a un mismo buque los planes de contabilidad de 1990 y 2007 y se analizan y valoran las diferencias resultantes.

Siguiendo con la mecánica del PGC07, para un buque nuevo, cuyo precio de adquisición más los costes adicionales inherentes al mismo sean conocidos, se precisará extraer de dicho importe el valor actual de los costes de una eventual varada para efectuar las reparaciones ordinarias del caso, así como los de una eventual visita especial con todo lo que conlleva. Evidentemente, se precisará hacer una estimación de unos y otros costes, toda vez que el buque no ha entrado en servicio, pero siempre podrá aproximarse un valor razonable de los mismos mediante comparación con otros buques similares, y a ello hace referencia el PGC07.

Supuesto que el valor total del activo inmovilizado correspondiente al buque sea 1.000 u.m. en el momento del arranque de la explotación, 20 u.m. para la varada y 80 u.m. para la visita especial, el valor total del activo en el momento de su puesta en marcha habrá quedado descompuesto en tres partidas:

- Valor del buque: $1000 - 20 - 80 = 900$ u.m.
- Varada: 20 u.m.
- Visita especial quinquenal: 80 u.m.

El valor del buque (900 u.m.) se amortizará con arreglo al criterio que se tenga por conveniente (lineal, degresivo, números dígitos, ...) a lo largo del período de vida útil que se estime para el mismo, con o sin valor residual. En el cuadro siguiente, como ejemplo, se toma un valor residual de 150 u.m. (15% del precio de adquisición), y la amortización se realiza de forma lineal a lo largo de 20 años.

La primera varada -virtual- (con valor estimado de 20 u.m.) se amortizará en los dos primeros años de vida del buque, hasta la llegada de la primera varada real, que tiene lugar en el año 3. Al término del segundo ejercicio, el importe del activo inmoviliza-

do “Varada” será cero. A mediados del tercer año se producirá la primera varada real, cuyo coste (en el ejemplo se ha tomado 25 u.m.) se incorporará a dicha cuenta de inmovilizado para ser amortizado a lo largo del medio año que falta y los dos siguientes.

La primera visita quinquenal -virtual- (con importe estimado de 80 u.m.), se amortizará en los 5 primeros años de vida del buque, hasta la llegada de la siguiente quinquenal. Al término del ciclo el valor del activo inmovilizado “Visita especial quinquenal” será nulo. En ese momento se llevará a cabo la primera visita quinquenal real, cuyo importe real y cierto (en el ejemplo, 100 u.m.) se incorporará al inmovilizado en la misma cuenta.

Transcurrido el 5º año, se repite el ciclo: en el 8º tendrá lugar la segunda varada, en el 10º la segunda visita especial, y así sucesivamente hasta llegar al año 20º, en el que se ha considerado que el buque deja de prestar servicio y puede ser transferido por su valor residual estimado en 150 u.m. Evidentemente, en este último año no se realiza la visita especial que le correspondería si el buque fuera a seguir en explotación.

El **Cuadro 2** recoge esquemáticamente los hechos referidos.

Como muestra el cuadro, los costes que se han ido cargando a Explotación, suman al cabo de la vida del buque, 1.437,50 u.m., igual al resultante mediante la aplicación del PGC90 -supuesto que no haya habido diferencias entre el importe real de las visitas especiales quinquenales y las provisiones dotadas al efecto-, recoge los totales de las amortizaciones de las varadas (215 u.m.), de las quinquenales (472,50 u.m.) y del buque (750 u.m., toda vez que en este caso su valor inicial era de 900 u.m. y se ha considerado un valor residual de 150).

También recoge el cuadro el valor que, al término de cada ejercicio, tiene el activo inmovilizado correspondiente al buque en explotación, y a los otros dos activos inmovilizados que conviven con él: “Varada capitalizada” y “Quinquenal capitalizada”.



Cuadro 2: Contabilización según PGC 2007

Año	Varada
0	20
3	25
8	40
13	55
18	75

Año	Visita especial quinquenal
0	80
5	100
10	132,5
15	160

Año	Coste				Inmovilizado			
	Amortización varada	Amortización quinquenal	Amortización buque	Coste total	Varada capitalizada	Quinquenal capitalizada	Valor buque	Valor total
1	10,00	16,00	37,50	63,50	10,00	64,00	862,50	936,50
2	10,00	16,00	37,50	63,50	0,00	48,00	825,00	873,00
3	5,00	16,00	37,50	58,30	20,00	32,00	787,50	839,50
4	10,00	16,00	37,50	63,50	10,00	16,00	750,00	776,00
5	10,00	16,00	37,50	63,50	0,00	100,00	712,50	812,50
6		20,00	37,50	57,50	0,00	80,00	675,00	755,00
7		20,00	37,50	57,50	0,00	60,00	637,50	697,50
8	8,00	20,00	37,50	65,50	32,00	40,00	600,00	672,00
9	16,00	20,00	37,50	73,50	16,00	20,00	562,50	598,50
10	16,00	20,00	37,50	73,50	0,00	132,50	525,00	657,50
11		26,50	37,50	64,00	0,00	106,50	487,50	593,50
12		26,50	37,50	64,00	0,00	79,50	450,00	529,50
13	11,00	26,50	37,50	75,00	44,00	53,00	412,50	509,50
14	22,00	26,50	37,50	86,00	22,00	26,50	375,00	423,50
15	22,00	26,50	37,50	86,00	0,00	160,00	337,50	497,50
16		32,00	37,50	69,50	0,00	128,00	300,00	428,00
17		32,00	37,50	69,50	0,00	96,00	262,50	358,50
18	15,00	32,00	37,50	84,50	60,00	64,00	225,00	349,00
19	30,00	32,00	37,50	99,50	30,00	32,00	187,50	249,50
20	30,00	32,00	37,50	99,50	0,00	0,00	150,00	150,00

Totales	215,00	472,50	750,00	1.437,50
----------------	--------	--------	--------	----------

VAN	755,50
------------	--------

Ahora bien, aunque el conjunto de costes imputados a la cuenta de Explotación, sea igual en ambos PGC, los conceptos son diferentes y las sumas parciales de los mismos también.



El resultado de este ejemplo práctico es que el valor actualizado neto del coste total imputado a los costes de explotación en el nuevo PGC07, a un tipo de interés del 6,5%, resulta ser de 755,50 u.m., 40,39 u.m. menos que lo que se deduciría de la aplicación del anterior PGC90.

Conclusiones: consecuencias contables, financieras y fiscales del cambio

La conclusión es sencilla: el PGC07 resulta perjudicial para los armadores, por cuanto los costes imputables en concepto de amortización del buque, varadas y visitas especiales son inferiores en términos reales en un 5,07% a los que se producían mediante la aplicación del antiguo Plan. Ello implica que los gastos deducibles a efectos del impuesto sobre sociedades son menores, los beneficios mayores y, por tanto, mayor el impuesto a pagar. Si no es aplicable el *tonnage tax* el mayor valor del impuesto de Sociedades en términos reales y actualizados al inicio de la explotación del buque equivale al 1,41% del precio de adquisición del buque, lo que constituye una especie de penalización al armador como consecuencia del cambio del Plan General de Contabilidad.

ANAVE, como editora del Boletín Informativo, no comparte necesariamente las opiniones y conclusiones vertidas en los artículos de esta sección, que corresponden exclusivamente a sus firmantes. Se autoriza la reproducción total o parcial de estos artículos, siempre que se cite a ANAVE como fuente y el nombre del autor.