

ORDEN DE 18 DE DICIEMBRE DE 2001, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN PARCIAL DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS DEL SECTOR DEL TRANSPORTE AÉREO, EN LO QUE SE REFIERE AL TRATAMIENTO DE LA MONEDA DISTINTA DEL EURO. (BOE 22 DE DICIEMBRE DE 2001).

La Disposición final segunda del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y mediante Orden ministerial, apruebe las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Asimismo, la Disposición final primera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé la aprobación por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y mediante Orden ministerial, de las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, añadiendo además que tales adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo tanto las normas y criterios de valoración como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

Al respecto hay que señalar que de acuerdo con el artículo 4 del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de reestructuración de los Departamentos ministeriales, las competencias hasta ahora atribuidas en esta materia al Ministro de Economía y Hacienda, corresponden al Ministro de Economía.

La adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del transporte aéreo ha venido impuesta atendiendo a las especiales características y naturaleza de ciertas operaciones que desarrollan estas empresas.

A tal efecto se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un grupo de trabajo integrado por representantes de los Ministerios de Economía, de Hacienda y de Fomento, técnicos del sector, auditores de cuentas, asociaciones de contabilidad, así como por representantes de la Universidad y del propio Instituto, que ha analizado las cuestiones que se suscitaron. Se ha tenido muy presente que en la actualidad se está estudiando la posible armonización internacional de la contabilidad, que hoy es objeto de discusión en la Unión Europea y cuyas conclusiones están contenidas en la Comunicación de la Comisión Europea al Consejo y al Parlamento de 13 de junio de 2000 "La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir", en la que se establece un proceso de incardinación de las Normas del IASB (International Accounting Standard Board), las Directivas de la Unión Europea y la normativa nacional, que debe ser implantado antes del año 2005, por lo que se prevé un cambio en la normativa contable nacional.

Por ello, el grupo de trabajo, ante la posible reforma del Derecho contable nacional, no ha considerado oportuno realizar unas normas de adaptación completas del Plan General de Contabilidad al sector del transporte aéreo como las realizadas hasta ahora por el Instituto para otros sectores de actividad, por lo que se llegó a la conclusión de realizar un estudio de aquellas cuestiones cuya problemática tiene la consideración de urgente para las empresas del sector del transporte aéreo y que no pueden ser demoradas por

más tiempo. Así se decidió elaborar unas normas de adaptación parciales del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del transporte aéreo que incluyan estas cuestiones, sin perjuicio de que en un futuro se elaboren unas normas de adaptación completas del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del transporte aéreo.

Al respecto se consideró que las empresas del sector del transporte aéreo realizan su actividad básica a través de la utilización de aeronaves; estos activos se adquieren habitualmente en mercados con moneda distinta del euro, valorándose después de ser utilizados, igualmente en la misma moneda en que se adquirieron, por lo que el valor de mercado, en todo momento, está referenciado a dicha moneda. Una circunstancia adicional que se deriva de la adquisición de estos activos es que con carácter general se produce un pasivo en moneda distinta del euro que financia dichos activos.

En base a lo anterior, las presentes normas de adaptación establecen un procedimiento especial para la valoración de las diferencias de cambio producidas en los préstamos contratados en moneda distinta del euro que financian la adquisición de las aeronaves en las empresas del sector del transporte aéreo.

Este proceder no es novedoso en el Derecho contable español ya que la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de marzo de 1994, de tratamiento contable de diferencias de cambio en moneda extranjera (en la actualidad moneda distinta del euro) en determinadas empresas del sector aéreo y la Orden del Ministerio de Economía de 27 de diciembre de 2000, sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro en determinadas empresas del sector del transporte aéreo, aunque afectan a empresas concretas del sector del transporte aéreo, regulan un régimen especial para el registro contable de las diferencias de cambio, al amparo de lo dispuesto en la Norma de valoración decimocuarta de la quinta parte del Plan General de Contabilidad; estas Órdenes se dictaron como consecuencia de la petición formulada por un grupo de empresas del sector del transporte aéreo.

Dado que las peculiaridades de las relaciones económico-financieras de las empresas de dicho sector a que se refieren las Órdenes se ponían de manifiesto en el momento en que se aprobaron, que en la actualidad se siguen manteniendo y que afectan, no solamente a esas empresas sino a todas las del sector del transporte aéreo, se hace necesario elaborar una norma de valoración específica de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro que sea aplicable a todas las que componen el sector de actividad indicado.

Sobre la base de todo lo expuesto, la presente norma incluye en la Norma de Valoración 14ª de la quinta parte "Normas de Valoración", del Plan General de Contabilidad, criterios de valoración y contabilización específicos en relación con el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro.

La presente Orden contiene también una disposición adicional que regula la aplicación de las distintas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad si la empresa realiza varias actividades, una disposición final que recoge la fecha de entrada en vigor así como la obligatoriedad de aplicación de las presentes normas de adaptación al Plan General de Contabilidad y una disposición derogatoria que deroga la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de marzo de 1994, de tratamiento contable de diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas del sector aéreo

y la Orden del Ministerio de Economía de 27 de diciembre de 2000, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro en determinadas empresas del sector del transporte aéreo.

Por todo lo expuesto, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de acuerdo con el Consejo de Estado, este Ministerio ha acordado:

Primero. Aprobación.

Aprobar las normas de adaptación parcial del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del transporte aéreo en lo que se refiere al tratamiento de la moneda distinta del euro, cuyo texto se inserta en el apartado tercero de esta Orden.

Segundo. Aplicación y obligatoriedad.

1. Las normas a que se refiere el apartado anterior serán de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que debiendo llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio realicen una actividad que de acuerdo con la denominación contenida en el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas se recogen en los siguientes epígrafes:

62.1. SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO REGULAR

Transporte aéreo regular que comprende el transporte aéreo de pasajeros, correspondencia y mercancías según un trayecto y un horario regulares.

62.2. SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO DISCRECIONAL

Transporte aéreo discrecional que comprende el transporte aéreo no regular de pasajeros y mercancías, los aviones-taxi y el alquiler de aviones con tripulación.

2. En todo lo no modificado será de aplicación el Plan General de Contabilidad en los términos previstos en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, así como las resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas al amparo de la Disposición final quinta de la citada norma.

Tercero. Diferencias de cambio en moneda distinta del euro.

La norma de valoración decimocuarta "Diferencias de cambio en moneda distinta del euro" incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, quedará redactada para las empresas del sector de transporte aéreo, en los siguientes términos:

"Norma de Valoración 14ª. Diferencias de cambio en moneda distinta del euro"

1. Inmovilizado material e inmaterial.

Como norma general su conversión en euros se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieren incorporado al patrimonio.

Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como norma general, sobre el importe resultante de aplicar el párrafo anterior.

2. Existencias.

Su conversión en euros se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición, y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de las existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieran en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda distinta del euro se aplicará para su conversión en euros el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

3. Valores de renta variable.

Su conversión en euros se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieren incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieran los valores en el mercado.

4. Tesorería.

La conversión en euros de la moneda distinta de ésta y otros medios líquidos en poder de la empresa se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el balance de situación al tipo de cambio vigente en ese momento.

Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente, al resultado del ejercicio.

5. Valores de renta fija, créditos y débitos.

La conversión en euros de los valores de renta fija así como de los créditos y débitos en moneda distinta del euro se realizará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento. En los

casos de cobertura de cambio (seguro de cambio o cobertura similar) se considerará únicamente la parte del riesgo no cubierto.

Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada valor, débito o crédito, se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda. A estos efectos se agruparán aquellas monedas que, aún siendo distintas, gocen de convertibilidad oficial al euro.

a) Las diferencias positivas no realizadas que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios".

b) Por el contrario, las diferencias negativas que se produzcan en cada grupo, como norma general, se imputarán a resultados.

No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores.

Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos, o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias de cambio negativas por igual o superior importe en cada grupo homogéneo.

6. Normas especiales.

6.1 Diferencias de cambio en moneda distinta del euro, en la adquisición o producción del inmovilizado.

Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda distinta del euro no deben considerarse como rectificaciones del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda distinta del euro a plazo superior a un año y destinadas a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un*

activo inmovilizado concreto y perfectamente identificable;

- *que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses;*
- *que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento;*
- *que el importe resultante de la incorporación al coste no supere en ningún caso el valor de mercado o de reposición del inmovilizado.*

Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste del inmovilizado material y, por consiguiente, estarán sujetos a amortización y provisión, en su caso.

6.2 Diferencias de cambio en moneda distinta del euro producidas por deudas destinadas a financiar aeronaves.

6.2.1. Incorporación de diferencias de cambio en moneda distinta del euro.

El importe neto de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro que se produzcan en cada ejercicio y que correspondan a las deudas incurridas para financiar la adquisición de aeronaves que se hayan incorporado al patrimonio en ese mismo ejercicio o en los cuatro inmediatos anteriores se imputarán como mayor o menor valor de aquéllas.

En los casos de cobertura de cambio (seguro de cambio o cobertura similar), se considerará únicamente la parte del riesgo no cubierto.

6.2.2. Cuantificación de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro a incorporar al valor de las aeronaves.

- a. Se imputará como mayor o menor valor de las aeronaves:*

- *Las diferencias de cambio producidas por el endeudamiento en moneda distinta del euro que haya sido concertado específicamente para financiar las correspondientes aeronaves.*
- *Las diferencias de cambio producidas por el endeudamiento en moneda distinta del euro, concertado en el origen a largo plazo, que no financie específicamente algún elemento de activo, en la proporción que resulte de comparar el valor contable de las aeronaves con el valor contable del conjunto de activos y una vez deducido el importe de la financiación específica que a ambos les corresponda.*

b. A los efectos de lo previsto en el apartado a) se considerarán los saldos existentes al final del ejercicio netos de las

amortizaciones que correspondan.

c. En ningún caso el valor contable de las aeronaves neto de amortización, una vez imputadas las correspondientes diferencias de cambio, puede superar el valor menor entre el de mercado o el de reposición.

6.2.3. Amortización de las aeronaves.

La dotación a la amortización del ejercicio de las aeronaves se ajustará sobre el nuevo valor, después de la incorporación de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro de acuerdo con la norma anterior, e incluirá en más o en menos la parte de amortización de ejercicios anteriores que hubiese correspondido de acuerdo con ese nuevo valor, lo que exige ajustar la amortización desde la aplicación del criterio recogido en esta norma 6.2.

6.2.4. Información en la memoria.

Las empresas a que resulta aplicable esta norma 6.2. deberán explicar en la memoria:

- La utilización del criterio seguido para la capitalización de las diferencias de cambio establecido en dicha norma.*
- El importe de las diferencias de cambio producidas en el ejercicio, señalando las que han sido imputadas al activo.*
- Importe capitalizado en ejercicios anteriores.*
- Efecto producido por las diferencias de cambio en moneda distinta del euro a la dotación de amortización.*

Disposición adicional única. Multiactividad.

Para aquellas empresas que realicen la actividad del sector del transporte aéreo conjuntamente con otra u otras actividades ordinarias, se aplicarán las normas de adaptación correspondientes a cada actividad. En todo caso, se aplicará lo siguiente:

1. Las normas de valoración que correspondan a cada una de las actividades.

2. Las cuentas anuales se formularán:

- En los modelos de balance y de cuenta de pérdidas y ganancias deberán aparecer todas las partidas correspondientes a las distintas actividades, según el modelo normal o abreviado, siempre que sean significativas, en cifra de negocios o en montante de gastos, sin perjuicio de lo dispuesto sobre agrupación, subdivisión y adición de partidas.

- En la memoria deberá incluirse toda la información correspondiente a cada una de las actividades, desglosando, en su caso, la correspondiente a inmovilizaciones materiales e inmateriales, existencias, créditos y débitos correspondientes a operaciones de tráfico, los gastos e ingresos de explotación, así como la cifra de negocios correspondiente a cada actividad.

Disposición Derogatoria.

A la entrada en vigor de la presente Orden, quedan derogadas la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de marzo de 1994 y la Orden del Ministerio de Economía de 27 de diciembre de 2000, ambas sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro en determinadas empresas del sector aéreo.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

Las normas de adaptación parcial del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del transporte aéreo en lo que se refieren al tratamiento de la moneda distinta del euro, serán obligatorias, en los términos previstos en el apartado segundo de esta Orden, para las cuentas anuales que se formulen con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la presente Orden.