

CONTABILIDAD	EL IMPACTO EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS E INMOBILIARIAS DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL: PERSPECTIVAS DE FUTURO	Núm. 13/2003
---------------------	---	-------------------------

C. ESTHER FALCÓN PÉREZ
JUANA FUENTES PERDOMO

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Extracto:

LA indudable importancia económica y social de los sectores constructor e inmobiliario ha tenido su reflejo en sendas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad que regulan los aspectos particulares y especificidades de las actividades desarrolladas por las empresas que trabajan en estos sectores. El actual proceso de normalización contable en el marco europeo, con una apuesta decidida por la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del IASB plantea múltiples cuestiones en lo referido a su impacto en la normativa contable española y por ende en las adaptaciones antes mencionadas, ocupándose este trabajo de su análisis.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Antecedentes y situación actual de los métodos de cálculo para la determinación del resultado en el sector de la construcción e inmobiliario.

- III. La Norma Internacional de Contabilidad 11 Revisada: su influencia en la normativa contable española.

- IV. Alternativas al tratamiento contable para la determinación del resultado: una aplicación práctica.

- V. Conclusión.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El actual proceso de armonización contable que se está desarrollando en el ámbito europeo plantea diversas cuestiones que han de ser debidamente analizadas, tomando las decisiones oportunas en lo referente a cómo será su repercusión en nuestra normativa contable española. En el presente trabajo nos centramos en los sectores constructor e inmobiliario y en sus respectivas adaptaciones sectoriales, que en el momento de su promulgación tomaron como referente, para la determinación del resultado por ventas, la norma internacional de contabilidad (NIC 11), que regula los contratos de construcción. Dicha normativa internacional ha experimentado importantes modificaciones, que, a nuestro juicio, pueden plantear diferentes alternativas para el reconocimiento de los resultados por ventas, y que quizás pudieran trasladarse en un futuro cercano a nuestra normativa puesto que la política, en materia de información financiera que lleva a cabo la Unión Europea, está decantándose por la adopción de las normas internacionales de contabilidad (NIC) por parte de las empresas europeas ¹.

II. ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL DE LOS MÉTODOS DE CÁLCULO PARA LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN E INMOBILIARIO

En el sector de la construcción, y como consecuencia de las especiales particularidades que presentan las actividades que se desarrollan en el mismo, se ha dictado una normativa contable específica, la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, 1993.

Entre las principales peculiaridades de la citada adaptación sectorial destaca la especial problemática de la determinación del resultado por ventas, lo que viene motivado por la gran duración del proceso productivo –superior en la mayoría de los casos a un ejercicio económico–, la elevada cuantía del precio de venta, el grado de incertidumbre tanto del importe de la venta como de los costes incurridos, y las especiales condiciones de la contratación (producción por pedido, venta anterior a la producción, etc.). Es de señalar que estas características no son exclusivas de las empresas constructoras, pues son extensibles a otro tipo de unidades económicas como aeronáuticas, astilleros, etc., a las que podría aplicárseles, por analogía, la normativa contable referida.

Para resolver las citadas particularidades se contemplan dos situaciones distintas en función de las condiciones de la contratación, pudiéndose diferenciar entre: por un lado, obras con encargo y contrato y, por otro lado, obras sin encargo ni contrato y para su venta posterior.

Tal y como expone la norma de valoración N.º 18 de la referida adaptación, en las obras realizadas por encargo y con contrato se aplica el método del porcentaje de realización, con carácter preferencial, empleándose el método del contrato cumplido en el caso de que no se cumplan los siguientes requisitos:

1. «Que se cuente con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos contratados, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado, y
2. que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, ni dudas sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente».

En nuestra opinión, la primera condición dispuesta por la normativa es de carácter eminentemente técnico, pues hace referencia a la necesidad de determinar los costes estimados para la realización de la obra, siendo preciso acudir a la elaboración de presupuestos. Normalmente, las empresas que desarrollan estas actividades deben conocer de antemano sus costes puesto que el precio de venta debe fijarse con anterioridad a la fabricación y, por ende, dicho precio se determina en función de las estimaciones de la cuantía de los costes totales a incurrir. Sin embargo, la segunda condición, entendemos, marca la aplicación del método del porcentaje de realización, impidiendo su aplicación a aquellas obras que no tengan totalmente asegurada su venta o bien existan dudas sobre su buen desarrollo.

En el caso de que la empresa no pudiera cumplir estos requisitos, debe realizar el correspondiente comentario en la memoria, mencionando las razones que le impidieron la utilización del método del porcentaje de realización.

Por otro lado, en las obras realizadas sin encargo ni contrato y para su posterior venta se aplica, exclusivamente, el método del contrato cumplido.

En cualquier caso, las empresas constructoras deben indicar en la memoria los criterios utilizados para la determinación del resultado por ventas, señalando cuál ha sido el método empleado. Además, están obligadas a informar sobre aspectos tales como el importe de la obra en curso, el sistema de imputación de costes, etc.

El método del porcentaje de realización consiste en imputar los ingresos por ventas en proporción al grado de avance de la obra realizada, de tal forma que se permite reconocer ingresos a medida que se va ejecutando la obra, no siendo preciso esperar a que se termine la misma.

Con la aplicación del método del porcentaje de realización se pretende que exista correlación entre la actividad desarrollada por la empresa, los ingresos y los costes imputados a un determinado período, de tal forma que se distribuyan dichos ingresos y costes durante todos los ejercicios en que tiene lugar la ejecución del proyecto.

En este sentido, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1992, 26) establece que «el método conceptualmente más adecuado es el del porcentaje de realización, si bien su aplicación debe limitarse a operaciones cuyas cláusulas contractuales eviten las incertidumbres características del mercado, fijando el precio antes que comience la producción. De esta manera, el precio se obtiene por el cumplimiento de las condiciones del contrato, con independencia de otras consideraciones y circunstancias, lo que elimina de hecho los mayores factores de incertidumbre con respecto a la cuantificación de los ingresos».

Por otra parte, el método del contrato cumplido consiste en reconocer los ingresos cuando se produzca la transmisión efectiva de la edificación, o bien cuando la obra está sustancialmente terminada. Así, se entiende que la obra está sustancialmente terminada cuando los costes previstos pendientes para la finalización de la obra sean no significativos ².

Los costes incurridos en cada ejercicio económico se activan como existencias de obras en curso, mientras que los ingresos sólo podrán contabilizarse, como ya se ha indicado, en el ejercicio en que se realice la entrega del bien o se considere que está sustancialmente terminado, reconociéndose el beneficio o pérdida en ese momento.

Como ya se ha señalado, las principales diferencias en la aplicación de uno u otro método radican en que la empresa disponga de algún sistema para calcular los costes y en el hecho, que consideramos fundamental, de que la venta esté garantizada. Al no existir tal garantía, en el método del contrato cumplido no se permite contabilizar ingresos a lo largo de la ejecución del proyecto, dado que no se consideran realizados hasta la conclusión de la obra. En cambio, en el método del porcentaje de realización se reconocen contablemente ingresos a medida que se va construyendo la obra.

Los métodos de cálculo referidos presentan ciertas peculiaridades en torno a los principios contables. Así, QUESADA SÁNCHEZ y otros (1995, 27) señalan que «el método del contrato cumplido es más objetivo, al reconocer los beneficios al final de la actividad. Por tanto, este método está más acorde con el principio de prudencia». Por el contrario, el método del porcentaje de realización, en opinión de ARCAS PELLICER (1995, 291) «proporciona una mejor periodificación de los ingresos y gastos y, en consecuencia, está en consonancia con los principios de devengo y correlación de ingresos y gastos [...]». Ello no implica que se vulnere el principio de prudencia ya que el método del porcentaje de realización «supone una excepción al criterio de reconocimiento de los ingresos en el acto de la venta, no una excepción al principio de que pueden reconocerse ingresos no realizados» (GONZÁLEZ JIMÉNEZ, 1994, 311).

Es de señalar que, con independencia de los métodos contemplados en la normativa vigente, tradicionalmente las empresas constructoras han empleado otros criterios para la determinación del

resultado por ventas ³, a saber, el de caja y el del devengo puro. El primero de ellos consiste básicamente en reconocer los ingresos y gastos en función de la corriente monetaria, cobros y pagos respectivamente. El segundo registra los ingresos basándose en las certificaciones y los gastos cuando se reciben las facturas.

Una vez referidos los métodos de cálculo del resultado para empresas constructoras, también habría que hacer referencia a las empresas inmobiliarias en la medida que en este sector también se realizan actividades de construcción y de promoción inmobiliaria, para las que la adaptación sectorial del PGC a las empresas inmobiliarias (1994) dispone la aplicación de uno de los métodos ya expuestos, el del contrato cumplido, para la contabilización de los ingresos. Así, en la norma de valoración N.º 18 se indica:

- «Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.
- Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquéllos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentre sustancialmente terminados».

Como queda de manifiesto el tratamiento contable de los ingresos por ventas en el sector inmobiliario no se diferencia del aplicado por las empresas constructoras cuando la venta no está garantizada.

Es evidente la estrecha relación entre las empresas constructoras y las inmobiliarias, puesto que muy a menudo se da la circunstancia de que la misma empresa realiza las actividades de construcción e inmobiliarias simultáneamente.

En la introducción de la citada adaptación sectorial de las empresas constructoras se indica expresamente que los métodos de cálculo ya expuestos se han incorporado a nuestra normativa contable «en base, fundamentalmente, a las prácticas internacionales». Así, cabe pensar que la fuente de referencia tomada por el grupo de trabajo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) fue la labor realizada, en este ámbito, por el IASC (*International Accounting Standards Committee*) ⁴, la Norma Internacional de Contabilidad 11 (NIC 11, 1979) *Contratos de Construcción*, que efectivamente preveía la utilización de los métodos del porcentaje de realización y del contrato cumplido, contemplados como prácticas habituales en el sector constructor.

No obstante, hay que señalar que la referida NIC 11, a diferencia de nuestra normativa contable, en lo referente a la utilización de uno u otro método era mucho más flexible. Tal es así que (NIC 11, párrafo 29) «la selección de un método [...] depende del punto de vista adoptado por el contratista con respecto a los elementos de incertidumbre conectados con las estimaciones de los costes y de los ingresos derivados de los contratos».

Como se observa de lo anterior, la normativa internacional permitía al contratista decidir el método a aplicar según su criterio, siguiendo la tendencia flexible y descriptiva que caracterizaba la labor armonizadora del IASC en aquel período. Por el contrario, nuestra regulación contable presenta un enfoque más rígido y normativo, condicionado por la primacía del principio de prudencia, determinando qué criterio se debe aplicar, no dando opción alguna en la elección de los métodos a utilizar.

En la medida que la adaptación sectorial tomó como referencia dicha normativa internacional, cabría pensar que tras la publicación de la NIC 11 *Contratos de Construcción*, revisada en 1993, y la nueva estrategia armonizadora que se está desarrollando en la Unión Europea en que se están tomando como referente las normas contables internacionales, la regulación española en lo relativo a la actividad constructora e inmobiliaria puede verse sustancialmente afectada. En la **figura 1** se muestra la evolución que han experimentado los métodos de cálculo para la determinación del resultado en el ámbito internacional y la situación actual en la normativa contable española.

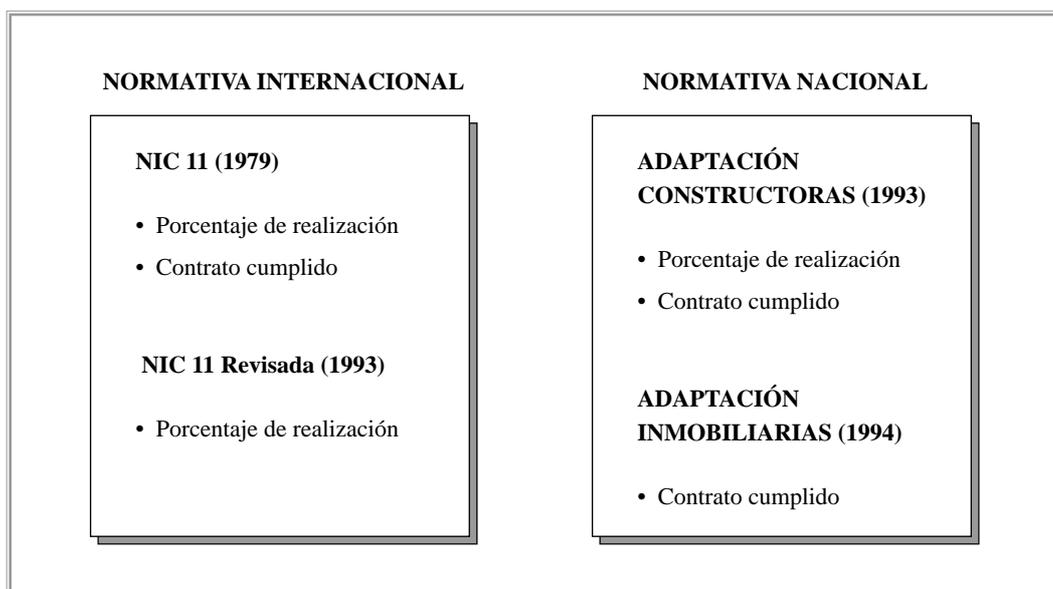


Figura 1. Normativa contable específica en torno a la determinación del resultado por ventas.

III. LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 11 REVISADA: SU INFLUENCIA EN LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA

La normativa internacional referente a los contratos de construcción fue revisada en 1993, dentro del proyecto de comparabilidad llevado a cabo por el IASC con el propósito de disminuir el

grado de flexibilidad de las normas internacionales existentes, a fin de aumentar el grado de comparabilidad de los estados financieros presentados por las empresas. Entre otras acciones, esta revisión de las normas ha consistido en la supresión de diferentes tratamientos aceptados inicialmente por la anterior norma ⁵.

En el caso que nos ocupa, esta revisión ha supuesto la eliminación del método del contrato cumplido como una opción al reconocimiento de los ingresos por ventas. Así, la norma internacional de contabilidad (NIC 11 Revisada) sobre *Contratos de Construcción* en lo referente a la determinación del resultado contempla dos posibilidades:

- «Cuando el desenlace de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad ⁶, los ingresos y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance» (párrafo 22).
- «Cuando el desenlace de un contrato de construcción no puede ser estimado con suficiente fiabilidad:
 - a) Los ingresos deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea posible recuperar los costes incurridos por causa del contrato, y
 - b) Los costes del contrato deben reconocerse como gastos del ejercicio en que se incurran» (párrafo 32).

El primero de los supuestos no plantea dudas de consideración, ya que se mantiene la aplicación del método del porcentaje de realización.

Sin embargo, la segunda posibilidad suscita diversos interrogantes en torno a qué criterio emplear para reconocer ingresos «en la medida que sea posible recuperar los costes incurridos». Podría considerarse el cobro por parte del cliente, la certificación, por éste o la ejecución de la obra con independencia de su aceptación.

En este sentido, entendemos que la recepción de recursos líquidos no debe tomarse como criterio para el reconocimiento de ingresos, puesto que no existe correspondencia entre los flujos monetarios y económicos. Además, habitualmente en el sector de la construcción es preciso que medie la certificación o aceptación por parte del cliente para que se efectúe el cobro, con lo cual se podría establecer como criterio para reconocer el ingreso cuando se produzca la certificación, con independencia del cobro. O bien podría utilizarse como criterio de reconocimiento del ingreso la ejecución de la obra, tal y como ocurre en el método del porcentaje de realización. No obstante, entendemos que este criterio no debe ser tenido en consideración puesto que no ha existido certificación por parte del cliente, en definitiva, un tercero que garantice la obra ⁷.

Las alternativas presentadas hacen referencia a en qué momento se podrían reconocer los ingresos, intentando asemejarse al método ya existente del porcentaje de realización tras la desaparición del método del contrato cumplido y cumpliendo determinados requisitos.

Además de la problemática de los ingresos, también ha de considerarse la cuestión de los costes incurridos en el ejercicio, que se incorporan al resultado del mismo, excluyéndose la posibilidad de activarlos (como existencias de obras en curso) o de diferirlos en el tiempo (como ocurre con los gastos iniciales de anteproyecto y proyecto y los trabajos auxiliares en la adaptación sectorial de las empresas constructoras).

Otra cuestión que plantea la NIC 11 revisada es la posible desaparición de las incertidumbres que impedian estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, en cuyo caso los gastos e ingresos deben pasar a reconocerse utilizando el procedimiento del porcentaje de realización (véase párrafo 35).

El hecho de que la normativa internacional suprima el método del contrato cumplido afecta a las empresas constructoras, en tanto que se modifica el tratamiento contable para la determinación del resultado por ventas en aquellos proyectos de obra cuya venta no tenga total garantía, pero es especialmente significativo para las empresas inmobiliarias, puesto que en la normativa española específica para éstas dispone como único método para el reconocimiento de ingresos, el del contrato cumplido.

Con independencia de las alternativas planteadas anteriormente entendemos que podemos presentar otra propuesta para el reconocimiento de resultados por ventas pero no en cuanto a cuándo sería el momento más adecuado o correcto para reconocer los ingresos, en aquellas obras que no tengan totalmente garantizada la venta, mediante la aplicación de otro método, al que hemos denominado alternativo ⁸, que pasamos a describir a continuación.

IV. ALTERNATIVAS AL TRATAMIENTO CONTABLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO: UNA APLICACIÓN PRÁCTICA

El método alternativo podría ser aplicado a aquellas empresas cuyos proyectos de obra no reúnen el requisito principal de tener garantizada totalmente la obra, a saber: empresas constructoras e inmobiliarias. Con dicho método se consigue que sea posible el reconocimiento de ingresos sin contradecir el principio de prudencia valorativa.

Antes de definir el método alternativo han de tomarse en consideración los siguientes aspectos que nos servirán de base para su aplicación:

- Que no sea posible la aplicación del método del porcentaje de realización, atendiendo a los requisitos que debe cumplir, tal y como se deduce de la normativa internacional al respecto.

- Que aun teniendo garantizada parcialmente la venta del producto no se puedan contabilizar los ingresos hasta que se produzca la transmisión efectiva del mismo [la entrega de llaves o firma de escritura pública en el caso de la vivienda] tal y como sería el caso de las empresas constructoras e inmobiliarias.

Consideradas estas premisas, el método alternativo consistiría en reconocer contablemente los ingresos que se produzcan de forma periódica de aquellas unidades de obra que han sido vendidas dado que se ha incurrido en costes que son necesarios para la obtención de dichos ingresos. Por tanto, los costes incurridos se contabilizarán como tales en la medida que se correspondan con los ingresos, debiendo activarse aquellos costes que la empresa soporte por las unidades de obra no vendidas, partiendo de la hipótesis de que la empresa sigue un sistema de costes para su información y control. Asimismo, a medida que las unidades de obra se vayan vendiendo la empresa tendrá que «desactivar» dichos costes y reconocer los ingresos derivados de las ventas.

En definitiva, el método alternativo que proponemos es una combinación de los métodos ya expuestos, es decir, un híbrido entre el método del contrato cumplido y el de porcentaje de realización, tal y como se refleja en la **figura 2**.

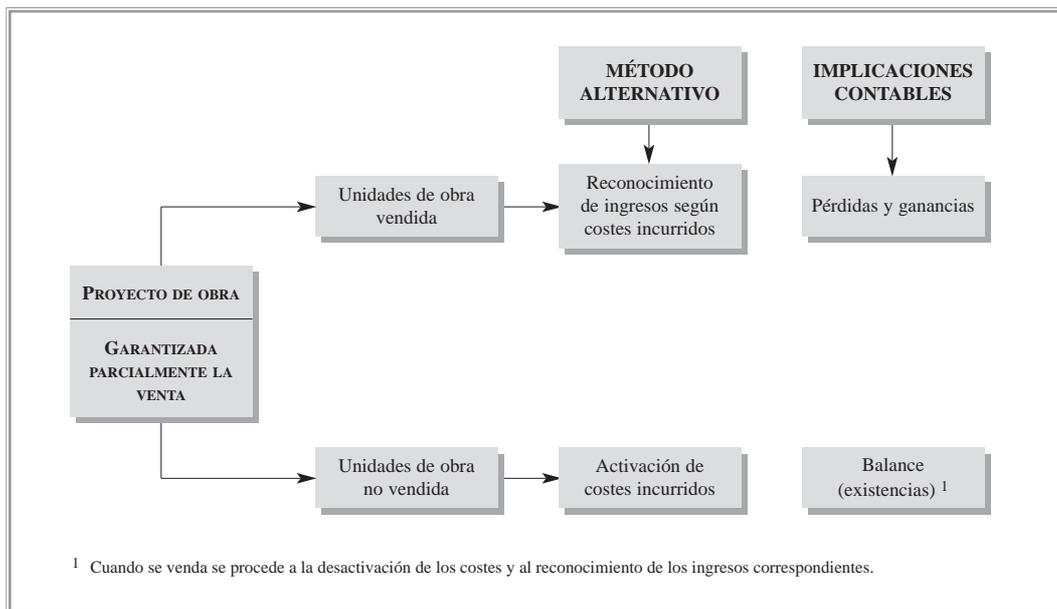


Figura 2. Método alternativo.

Al existir en el método alternativo una correspondencia directa entre costes e ingresos, es preciso considerar los aspectos que se exponen a continuación:

- La empresa soporta determinados costes que afectan a la totalidad de la obra, como por ejemplo: los cimientos, preparación del terreno, etc., en cuyo caso será necesario determinar qué porcentaje de los mismos le corresponde a cada unidad de obra (metro cuadrado, vivienda, etc.), según interese obtener la información.
- Cuando se realiza la venta de una obra, por ejemplo, un edificio, no necesariamente se han de vender en primer lugar los locales o la primera planta, que en cualquier caso deben ser construidos. Como consecuencia de ello, se está incurriendo en unos costes que tienen que ser activados hasta su venta, momento en el que se desactivarán.
- A pesar de que en este método surjan obras en curso derivadas de la activación de los costes de aquellas unidades de obras que no hayan sido vendidas, la desactivación de los mismos no implica que la obra haya culminado, sino que ha sido vendida.

Por tanto, la magnitud diferenciadora en la aplicación, de forma conjunta y simultánea, de los dos métodos establecidos en la legislación vigente para las empresas constructoras consiste en considerar que la obra esté o no vendida.

La aplicación del método alternativo permite conocer la evolución de la actividad desarrollada por la empresa, así como el ingreso por las unidades de obras vendidas, a diferencia del método del contrato cumplido en el que no se permite reconocer los ingresos aun cuando exista bienes vendidos y aceptados realmente, y que ha sido eliminado por la norma internacional.

En cuanto a los principios contables establecidos en el Plan General de Contabilidad de 1990, la aplicación del método alternativo no se contrapone con el orden asentado en el cual se da primacía al principio de prudencia sobre el resto de principios, no surgiendo confrontación alguna entre los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos con el principio de prudencia, como sucede en los métodos de cálculo de resultados dispuestos legalmente. Asimismo, dicho método confiere a aquellas empresas constructoras e inmobiliarias que no puedan aplicar el método del porcentaje de realización reflejar la imagen fiel de las mismas, proporcionando además una regularidad en los resultados, lo que nos permite observar el proceso de producción que se efectúa en las mismas.

A fin de ilustrar la aplicación de la alternativa que proponemos, se procede a realizar un **ejemplo práctico**.

EJEMPLO:

Se trata de una empresa dedicada a la actividad constructora e inmobiliaria simultáneamente, ESTUA, S.A., que adquiere un terreno para edificar una construcción de tres plantas de cuatro viviendas en cada una de ellas.

.../...

.../...

La empresa ESTUA, S.A., inicialmente, no ha logrado colocar en el mercado la totalidad de las viviendas proyectadas, por lo que, al no tener garantizada la venta de la obra, no podrá optar por el método del porcentaje de realización. No obstante, dicha empresa seguirá promocionando la obra hasta su venta total.

Para desarrollar este ejemplo práctico enunciaremos los datos tanto del proyecto de obra correspondientes al período de realización como de cada ejercicio económico.

La información general relativa a la obra es la siguiente:

- El proceso productivo se inicia a comienzos de noviembre de 2002 y termina en diciembre de 2004.
- El precio de venta unitario de cada vivienda es de 112.500 euros ⁹.
- El período de ejecución del proyecto de obra es de dos años y dos meses, por lo que han de contabilizarse las operaciones efectuadas en estos ejercicios económicos.

Los datos económicos del ejercicio 2002 son:

- La empresa ESTUA, S.A., ha vendido en este período cuatro pisos, situados dos en la segunda planta y dos en la tercera.
- El coste total incurrido en el período asciende a 270.000 euros. Estos costes, que afectan a la totalidad del edificio, se deben principalmente a la cimentación, columnas, pilares básicos, etc.
- Los ingresos por obra ejecutada se estiman en 115.000 euros.

El siguiente cuadro muestra la representación contable de los costes incurridos y de las operaciones de venta realizadas en este ejercicio.

CUADRO 1

Ejercicio 2002			
270.000	<i>Compras y gastos (6)</i>	a	<i>Cuenta de abono</i> 270.000
	_____	x	_____
115.000	<i>Cuenta de cargo ()</i>	a	<i>Obra ejecutada (7) ⁽¹⁾</i> 115.000
	_____	x	_____
			.../...
			.../...

.../...

180.000	Obras en curso (3)		
		a Variación existencias (71)	180.000
		x	
270.000	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Compras y gastos (6)	270.000
		x	
115.000	Obra ejecutada (7)		
180.000	Variación existencias (71) (2)		
		a Pérdidas y ganancias (129)	295.000
		x	

- (1) El importe corresponde a la parte de la cimentación y estructura general de las cuatro viviendas vendidas en este ejercicio, valoradas a precio de venta. Se calcula en función del porcentaje de costes incurridos en el ejercicio o por las unidades de obra.
- (2) Conocido el coste total del período ha de calcularse la parte del mismo correspondiente a las unidades vendidas. Una porción de estos costes corresponde a las viviendas ya vendidas, por tanto, no se activarán. Sin embargo, los costes de las unidades no vendidas se deben activar. Estos costes, con el fin de facilitar la operatoria, consideraremos que se distribuyen en partes iguales a cada unidad de obra, aunque en la práctica puedan ser determinados de forma más exacta estableciendo la parte proporcional que representan los cimientos con respecto a cada piso. Los costes a activar de las unidades no vendidas son: $(270.000/12) \times 8 = 180.000$ euros.

Los datos económicos del ejercicio 2003 son:

- ESTUA, S.A., vende cuatro unidades de obra situadas dos, ya construidas, en la primera planta y las restantes en la segunda.
- Durante el período se construye hasta la segunda planta, incurriendo para ello en unos costes de 500.000 euros.
- La obra ejecutada asciende a 650.000 euros.

En el **cuadro 2** presentamos las anotaciones contables que debiera realizar la empresa en el ejercicio 2003.

CUADRO 2

Ejercicio 2003			
500.000	Compras y gastos (6)		
		a Cuenta de abono	500.000
		x	.../...
			.../...

...	...		
650.000	Cuenta de cargo ()		
		a Obra ejecutada (7) ⁽¹⁾	650.000
		x	
180.000	Variación existencias (3)		
		a Obras en curso (71)	180.000
		x	
215.000	Obras en curso (3) ⁽²⁾		
		a Variación de existencias(71)	215.000
		x	
500.000	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Compras y gastos (6)	500.000
		x	
650.000	Obra ejecutada (7)		
35.000	Variación existencias (71)		
		a Pérdidas y ganancias (129)	685.000
		x	

(1) El importe corresponde a las seis viviendas ya construidas de las cuales dos fueron vendidas en el ejercicio anterior y las restantes se venden en este período.

(2) El montante pertenece a las cuatro viviendas que quedan por vender, estando dos ya construidas.

Los datos económicos del ejercicio 2004 se concretan en:

- Los costes totales incurridos al finalizar la obra ascienden a 310.000 euros.
- La obra ejecutada se eleva a 585.000 euros.

La empresa en el último año de producción vende las unidades de obra restantes, es decir, dos pisos de la primera planta y dos de la tercera.

El **cuadro 3** representa las anotaciones contables relativas a las operaciones económicas realizadas en el último ejercicio.

CUADRO 3

Ejercicio 2004

310.000	Compras y gastos (6)		
		a Cuenta de abono	310.000
		x	
			.../...
			.../...

.../...

585.000	Cuenta de cargo ()		
		a Obra ejecutada (7) ⁽¹⁾	585.000
		x	
215.000	Variación existencias (71)		
		a Obras en curso (3) ⁽²⁾	215.000
		x	
525.000	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Compras y gastos (6)	310.000
		a Variación existencias (71)	215.000
		x	
585.000	Obra ejecutada (7)		
		a Pérdidas y ganancias (129)	585.000
		x	

(1) El importe corresponde a las seis viviendas ya construidas de las cuales dos fueron vendidas en el ejercicio anterior y las restantes se venden en este período.

(2) El montante pertenece a las cuatro viviendas que quedan por vender, estando dos ya construidas.

Por último, creemos de interés exponer en la siguiente figura el impacto en las cuentas anuales si las empresas utilizan el método alternativo o bien el método de cálculo del contrato cumplido.

INFORMACIÓN EN LAS CUENTAS ANUALES		
Ejercicio	Método alternativo	Método contrato cumplido
2002	<ul style="list-style-type: none"> Resultados = 25.000 (Beneficio por ventas) Balance = 180.000 (Existencias) Memoria = información relativa al grado de ejecución del proyecto y a los contratos de venta firmados en el período 	<ul style="list-style-type: none"> Resultados = 0 Balance = 270.000 (Existencias)
2003	<ul style="list-style-type: none"> Resultados = 185.000 (Beneficio por ventas) Balance = 215.000 (Existencias) Memoria = ídem 	<ul style="list-style-type: none"> Resultados = 0 Balance = 770.000 (Existencias)
2004	<ul style="list-style-type: none"> Resultados = 60.000 (Beneficio por ventas) Memoria = información relativa a la finalización del proyecto y a los contratos de ventas firmados en el período 	<ul style="list-style-type: none"> Resultados = 270.000

Figura 3. Comparación entre la aplicación del método alternativo y contrato cumplido.

V. CONCLUSIÓN

El proceso de armonización contable en el que se encuentra la Unión Europea sin duda va a influir en la normativa española en términos generales y también en la correspondiente a determinados sectores de actividad, como pueden ser la construcción y promoción inmobiliaria. Ante esta situación las opciones planteadas pueden ser múltiples pero en cualquier caso debieran reflejar la realidad económica, que en el tema que analizamos es muy particular, por la gran duración del proceso productivo (habitualmente superior al ejercicio económico) y las incertidumbres que la rodean, lo que ha propiciado la emisión de dos adaptaciones sectoriales, vigentes en la actualidad.

La supresión del método del contrato cumplido, así como las particularidades de la determinación de los resultados cuando el desenlace de un contrato de construcción no puede ser estimado con suficiente fiabilidad, constituyen los aspectos más destacados de la normativa internacional por cuanto pueden afectar a la regulación contable de las empresas constructoras en inmobiliarias.

En este sentido, el método alternativo planteado pretende paliar aquellas situaciones habituales en el sector de la construcción, en que no se tenga totalmente garantizada la venta, quizás en sintonía similar a la propuesta por la NIC 11 (Revisada), puesto que determina que en tanto los costes sean recuperados –no especifica cómo ni en qué momento– se procede al reconocimiento de los ingresos. No obstante, nuestro planteamiento es bien diferente puesto que entendemos que la normativa y doctrina contable debiera responder a la realidad económica y habitual en estas empresas, con lo que en aplicación del denominado método alternativo se pueden reconocer los ingresos cuando sean realmente efectivos y en tanto que no sería de aplicación el método del contrato cumplido, hoy eliminado por la normativa internacional específica.

BIBLIOGRAFÍA

ORDEN de 27 de enero de 1993 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

ORDEN de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C. y CARRASCO DÍAZ, D. (2000): *El cálculo del beneficio en las empresas constructoras (métodos contables: soluciones y propuestas prácticas)*. Ed. Estudios Financieros, Madrid.

ARCAS PELLICER, M.J. (1995): «El reconocimiento de ingresos en la actividad de la construcción: un análisis de la adaptación sectorial del PGC», en BROTO RUBIO, J.J. (Ed.): *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones. Homenaje al Dr. D. Federico Leach Albert*. Dpto. de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza. Zaragoza, pp. 287-301.

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1992): *Principios Contables. Ingresos*. Documento n.º 13.
- CASTILLO LAGUARTA, M.A. (1995): «Contabilización de las ventas en el sector inmobiliario», *Técnica Contable*, n.º 562, pp. 675-683.
- FALCÓN PÉREZ, C.E. (1995): «Cálculo del resultado en contratos a largo plazo. El caso de las empresas que desarrollan simultáneamente actividades de construcción e inmobiliarias», *Partida Doble*, n.º 57, pp. 50-58.
- FERNÁNDEZ PEÑA, E.; CORONA ROMERO, E.; ARROYO MUÑOZ, J. y DELGADO GÓMEZ, A. (1993): *Plan de Contabilidad para Empresas Constructoras*. Edit. Lex Nova. Valladolid.
- GARCÍA DE LAS HIJAS LÓPEZ DE MATURANA, J. (1995): «La imputación de las ventas en las empresas constructoras: su incidencia tributario-contable», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 146, pp. 137-160.
- GONZÁLEZ JIMÉNEZ, L.(1994): «Determinación del resultado contable de las empresas constructoras en los documentos del American Institute of Certified Public Accountants y en las Normas de Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad», *Actualidad Financiera*, n.º 16, pp. C-307-324.
- GUTIÉRREZ VIGUERA, M. (1994): *Contabilidad de empresas constructoras (basada en el Plan General de Contabilidad y en las Normas de Adaptación para las empresas constructoras)*. Edit. Manuel Gutiérrez Viguera, Madrid.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1997): *Normas Internacionales de Contabilidad*, Traducc. Gonzalo Angulo y Túa Pereda. Edit. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- LORCA FERNÁNDEZ, P. (2001): «El nuevo IASC», *Partida Doble*, n.º 120, pp. 12-23.
- QUESADA SÁNCHEZ, F.J.; JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M. A. y SANTOS PEÑALVER, J.F. (1995): «Empresas constructoras: La problemática de las ventas», *Partida Doble*, n.º 62, pp. 23-32.
- SÁNCHEZ PÉREZ, J.A. y ROJO RAMÍREZ, A.A. (2001): «El reconocimiento del ingreso en las ventas de inmuebles sobre plano», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXX, n.º 108, pp. 311-347.
- WOLKSTEIN, H.W. (1982): *Métodos contables en la industria de la construcción*. Edit. Deusto, Bilbao.

NOTAS

- ¹ Aunque las iniciativas que se están desarrollando se circunscriben a los estados contables consolidados de las empresas cotizadas, a largo plazo, afectará a todas las empresas.
- ² La adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras (1993) no define explícitamente el concepto de «costes no significativos», sin embargo la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (1994), señala: «se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra».

- ³ Para más información véase WOLKSTEIN (1982).
- ⁴ Tras su reciente remodelación organizativa este organismo ha pasado a denominarse *International Accounting Standards Board* (IASB). Puede verse al respecto LORCA FERNÁNDEZ (2001).
- ⁵ Esta revisión de las normas es una consecuencia de la «Declaración de intenciones sobre Comparabilidad de los estados financieros» dictada en 1990 por el IASC en la que se revisa un importante número de normas contables internacionales sobre distintas transacciones y elementos patrimoniales, al objeto de reducir los diversos tratamientos contables formulados a un único tratamiento, en algunos casos; o bien se contemplan dos tratamientos diferentes, priorizando uno (que se denomina *preferente o de referencia*) frente al otro (calificado de *alternativo o permitido*). Puede decirse, por tanto, que el IASC ha optado claramente por un enfoque más normativo en la emisión de normas contables internacionales, decantándose por la comparabilidad frente a la flexibilidad.
- ⁶ Esto es, si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo (párrafo 28).
- ⁷ A este respecto, cabría la posibilidad, como prevé la adaptación sectorial de las empresas constructoras, de registrar una provisión por la parte de la obra ejecutada y pendiente de certificar por el cliente.
- ⁸ El método alternativo ya se había propuesto en FALCÓN PÉREZ (1995), aunque en un contexto diferente.
- ⁹ Por simplicidad, suponemos que el precio de venta de todas las viviendas es el mismo, aunque habitualmente hay diferencias en función de la superficie útil, la distribución, planta, etc.