



“CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS”

supuestos de aplicación, cuentas contables, definiciones y relaciones específicas y normas de valoración.

Sr. XAVIER GINER i GRANJA

Economista i Actuario de Seguros
Mediador Diplomado de Seguros
Técnico Superior en Prevención
Profesor Universitario

La “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”, publicada en el BOE de 5 de febrero de 1993 es la norma en virtud de la cual y atendiendo a lo dispuesto en el artículo 8.º de la “Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades”, y la disposición final segunda del “Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas”, se da cumplimiento a la autorización concedida al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden, 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.

Las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, deben elaborarse 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.

Las normas de adaptación elaboradas se estructuran, al igual que el Plan General de Contabilidad, en cinco partes, que van precedidas por una introducción en la que se explican las principales características de la actividad de las empresas constructoras, las modificaciones introducidas para realizar la adaptación y su justificación.



ALCANCE DEL PLAN DE CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

El Plan sectorial de Contabilidad de las Empresas Constructoras es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que realicen la actividad de construcción, pudiéndose delimitar las mismas según se indica a continuación :

1. Preparación de obras. Demolición y movimiento de tierras, perforaciones y sondeos.
2. Construcción general de inmuebles y obras de ingeniería civil. Construcción general de edificios y obras singulares de ingeniería civil (puentes, túneles,...), construcción de cubiertas y estructuras de cerramiento, construcción de autopistas, carreteras, pistas de aterrizaje, vías férreas y centros deportivos y otras construcciones especializadas.
3. Instalaciones de edificios y obras. Instalaciones eléctricas, aislamiento térmico, acústico y antivibratorio, fontanería e instalación de climatización y otras instalaciones de edificios y obras.
4. Acabado de edificios y obras. Revocamiento, instalaciones de carpintería, revestimientos de suelos y paredes, acristalamiento y pintura y otros trabajos de acabados y edificios de obras.
5. Alquiler de equipo de construcción o demolición dotado de operario.

Por otra parte, cabe indicar que la actividad de construcción en muchas empresas se realiza simultáneamente con la correspondiente a la inmobiliaria. En tales casos, se aplican respectivamente las normas de adaptación contable existentes para cada actividad, sin perjuicio del establecimiento de mecanismos normalizadores que permitan ensamblar las adaptaciones sectoriales de construcción e inmobiliaria a una misma empresa.

PRINCIPALES ADAPTACIONES DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

La primera parte, **principios contables**, no ha sufrido modificaciones respecto al Plan General de Contabilidad.

En la segunda parte, **cuadro de cuentas**, se han habilitado cuentas específicas para las empresas constructoras y se han eliminado, en algunos casos, cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad.

La tercera parte, **definiciones y relaciones contables**, da contenido y claridad a las cuentas que en virtud de las definiciones que se incorporan, añadiendo los conceptos específicos de la actividad de construcción.

La cuarta parte, **cuentas anuales**, incluye entre las normas para la elaboración de las cuentas anuales el caso de que la empresa constructora participe en una o varias uniones temporales de empresas. Los modelos de Balance, cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria han sufrido modificaciones para adaptar sus diversas partidas a las especiales características de las empresas constructoras.

La quinta parte, **normas de valoración**, es la que más cambios ha sufrido, pues incorpora los criterios obligatorios de valoración y contabilización de las operaciones y hechos económicos. Su adaptación al sector de construcción ha implicado introducir modificaciones importantes.

En relación con lo anterior, hay que precisar que en todo lo no modificado expresamente es 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.

Por último, indicar que las normas referentes a las uniones temporales de empresas que se incluyen en las normas de adaptación pueden ser aplicables con carácter general.



PRINCIPALES NORMAS DE VALORACIÓN ESPECÍFICAS DEL PLAN DE CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

A continuación se detallan los aspectos diferenciales principales de las normas de valoración derivadas del Plan Sectorial de Contabilidad aplicable a las empresas constructoras. En tal sentido, no obstante, advertir que se han excluido del análisis las especificidades implícitas en la norma de valoración 14ª "Diferencias de cambio en moneda extranjera", por entender que en general, en la mayoría de casos, son de menor aplicación a la inmensa parte de las empresas del sector.

NORMA 3ª : NORMAS PARTICULARES SOBRE INMOVILIZADO MATERIAL.

En particular, se aplican las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican :

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos, cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

b) Construcciones. Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción, hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios, herramientas y medios auxiliares incorporados a elementos mecánicos se some-

terán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y las herramientas que no formen parte de una máquina, y los medios auxiliares cuyo período de utilización se estime no superior a un año, deben cargarse como gasto del ejercicio. Si el período de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

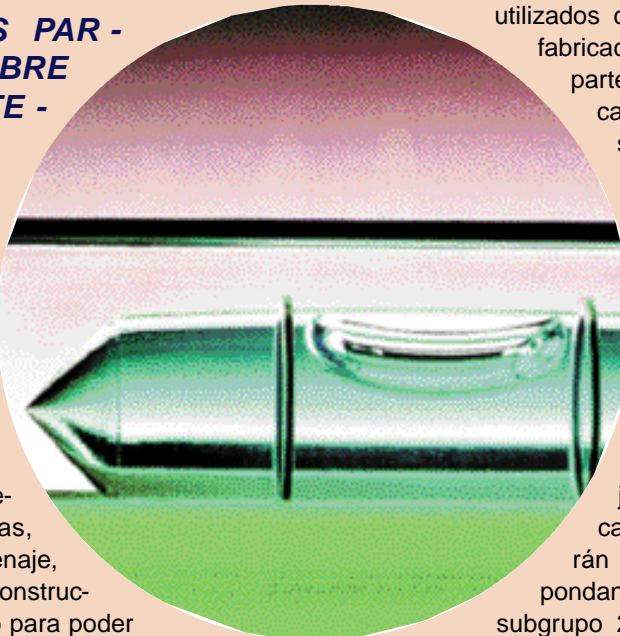
Las plantillas, los encofrados y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime. Los moldes y encofrados utilizados para fabricaciones aisladas, por encargo, no deben considerarse como inventariables.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma se cargarán en las cuentas que correspondan del grupo 6. Las cuentas del subgrupo 22 y, a fin de ejercicio, las cuentas 230/237, se cargarán, por el importe de dichos gastos, con abono a cuentas del subgrupo 73.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien, en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

g) En casos excepcionales se podrán valorar ciertas inmovilizaciones materiales por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones :

-Que su valor global y composición no varíen sensiblemente, y





-Que dicho valor global sea de importancia secundaria para las empresas.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

h) La maquinaria de obras situada en el exterior del país y sin intención de ser transportada de nuevo al territorio nacional, será amortizada de acuerdo con los criterios generales, en el período previsto de duración de la obra y obras para las que fue asignada, teniéndose en cuenta, a efectos del cálculo de la amortización, el valor residual que se estime tendrá una vez concluidas las obras.

NORMA 12ª : CLIENTES, PROVEEDORES, SUBCONTRATISTAS, DEUDORES Y ACREEDORES DE TRÁFICO.

Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el balance como "ingresos a distribuir en varios ejercicios" o "gastos a distribuir en varios ejercicios", respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate. Es especialmente aplicable al caso particular de reformados, añadidos y modificaciones.

NORMA 13ª : EXISTENCIAS.

1. Valoración :

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

2. Precio de adquisición :

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá

en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

3. Coste de producción :

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de los materiales y otras materias consumibles los costes directamente imputables a la obra. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a la obra de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de construcción.

4. Correcciones de valor :

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

Es especialmente aplicable al caso particular de que en las existencias de obra en curso figuren importes correspondientes a reformados, añadidos y modificaciones de obra.

A los efectos de realizar las correcciones valorativas, se entenderá por valor de mercado:

-Para los materiales, su precio de reposición o el valor neto de realización, si fuese menor.

-Para existencias comerciales y obras terminadas, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.

-Para los productos y obras en curso, el valor de realización de los productos y obras terminadas correspondientes, deducidos la totalidad de costes pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de



producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

En casos excepcionales se podrán valorar ciertos materiales y elementos almacenables por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- Que se renueven constantemente.
- Que su valor global y composición no varíen sensiblemente, y
- Que dicho valor global sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

5. Normas particulares de existencias :

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes, obras y derechos que en cada caso se indican:

1. Trabajos auxiliares para ejecución de obras.

Instalaciones generales y específicas: Se imputarán durante el período a la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionadas. Esta imputación se realizará linealmente en el período de duración de la obra o proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de obra.

Gastos de retirada, liquidación de obras y otros: Se valorarán según la mejor estimación posible, imputándose de la misma forma que lo señalado en el párrafo anterior para instalaciones generales y específicas.

2. Bienes recibidos por cobro de créditos.

Se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se

ocasionen como consecuencia de esta operación, o al precio de mercado si éste fuese menor.

Se contabilizarán como obra en curso los bienes recibidos por cobro de créditos que se encuentren en curso de ejecución. Si después se decidiese incluirlos en el inmovilizado, se incorporarán a través del subgrupo 73. En este caso, los gastos que se originen hasta terminarlos se cargarán a las cuentas que correspondan del grupo 6 y a fin de ejercicio se incorporarán asimismo al inmovilizado a través del subgrupo 73.

En el caso de que los bienes recibidos por cobro de créditos sean bienes producidos por la empresa, la incorporación de los bienes al activo de la misma se realizará por el coste de producción.

3. Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras.

Los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, anteriores a su adjudicación, se valorarán por los realmente incurridos, hasta tanto no se conozca si el proyecto ha sido o no adjudicado. De no serlo, se imputarán a los resultados del ejercicio, y, caso de serlo, se imputarán conforme a lo indicado en el párrafo a) anterior para instalaciones generales y específicas.

NORMA 18ª : VENTAS, INGRESOS POR OBRA EJECUTADA Y OTROS INGRESOS.

Para la contabilización de las ventas o ingresos por obra ejecutada se tendrá en cuenta lo siguiente :

a) OBRAS REALIZADAS POR ENCARGO Y CON CONTRATO :

Se valorarán por el método del porcentaje de realización, por este método se reconocerán los ingresos por obra ejecutada en base al grado de realización del contrato al final de cada período contable.

La determinación de los ingresos por este método puede realizarse por los dos procedimientos siguientes :



-Mediante la valoración de las unidades de obra ejecutadas a los precios establecidos en contrato.

-En función de un porcentaje de los ingresos totales fijados en el contrato, porcentaje que se establece por la relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato.

En cualquier caso, de acuerdo con el principio de uniformidad, elegida una alternativa, deberá utilizarse para todas las obras, sean éstas de corto o largo plazo.

Para la aplicación del método del porcentaje de realización será necesaria la existencia de dos condiciones indispensables; si alguna de ellas no se cumpliera, se reflejará necesariamente en memoria :

-Que se cuente con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado.

-Que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, sin duda sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente.

De no cumplirse las condiciones anteriores, no se podrá aplicar el método del porcentaje de realización y, exclusivamente para las obras en las que se dé esa circunstancia, en base al principio de prudencia, se utilizará el método del contrato cumplido.

Por el método del contrato cumplido se reconocerán los ingresos por obra ejecutada una vez que las obras y trabajos realizados por encargo derivados del contrato, se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste. A estos efectos, se entenderá que las obras y trabajos están sustancialmente terminados cuando los costes previstos, pendientes de terminación de obra, no sean significativos, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega.

La valoración de la obra en curso, aplicable cuando se siga el método del contrato cumplido, se realizará aplicando en particular las siguientes normas:





Los costes en que incurra el contratista con anterioridad a la formalización del contrato formarán parte de la obra en curso siempre que :

- Sean identificables con el proyecto de que se trate, y
- No existan dudas razonables sobre la adjudicación del proyecto al contratista.

Se imputarán a la obra en curso los costes directamente relacionados con cada contrato específico, entre los que cabe citar :

- Los costes de personal asignados a la obra, incluidos los de transporte al lugar de trabajo.
- Los materiales utilizados en la construcción, incluido los costes de transporte incurridos en su caso.
- La amortización y los costes de transporte de los equipos e instalaciones utilizados en la ejecución de la obra.
- Los costes de supervisión, suministros, etc., directamente relacionados con la obra.
- Los costes incurridos en trabajos auxiliares específicos para la obra.

También se imputarán a la obra en curso la parte de costes indirectos de construcción, relacionados con diversos contratos, siguiendo un sistema de reparto que resulte adecuado a las circunstancias. Entre dichos costes cabe citar :

- Los relativos a instalaciones generales afectos a la actividad de construcción, tales como almacenes, oficinas técnicas, etc.
- Seguros.
- Asistencia técnica.

Cuando parte de una o varias obras sea objeto de subcontrato a terceros, las cantidades facturadas por el subcontratista serán consideradas como mayor valor de la obra en curso.

En las obras realizadas por encargo y con contrato, para los trabajos que se realicen sin estar recogidos en el contrato, tales como reformados, añadidos y modificaciones de obra, se registrará el ingreso por el mismo método que el utilizado en la obra principal, siempre que no exista duda alguna sobre su aprobación posterior y esté acreditada su



racionalidad técnica. En estos casos, se recogerá en el apartado correspondiente de la memoria la siguiente información: Para el caso de que los ingresos producidos por los reformados, añadidos y modificaciones de obra se registren contablemente mediante el método de porcentaje de realización, se informará sobre el importe de los ingresos contabilizados en el ejercicio y los costes incurridos por dichos conceptos; si se aplica el método de contrato cumplido, se informará sobre el importe de obra en curso correspondiente a reformados, añadidos y modificaciones de obra.

b) OBRAS REALIZADAS SIN EXISTENCIA DE ENCARGO O CONTRATO Y PARA SU VENTA POSTERIOR.

En este caso, se registrarán los ingresos una vez se produzca la transmisión efectiva de los bienes objeto de la construcción, de acuerdo con las condiciones de venta, registrando, en su caso, los costes previstos para la terminación de la obra ya vendida. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en el último párrafo del apartado a) anterior.

A efectos de determinar la cifra de ventas o ingresos por obra ejecutada, se entenderá por unidad de obra: La porción homogénea y concreta de



cada una de las partes materiales necesarias para la ejecución de una obra, en las que los elementos principales que pueden intervenir parcial o conjuntamente en su producción (mano de obra, materiales y medios auxiliares) son medibles mediante unidades físicas, como pueden ser: El tiempo empleado por operarios tipo conocedores de los oficios en obras de características medias y en condiciones de trabajo adecuadas; cantidades de materiales empleados de calidades y rendimientos, y tiempos de utilización normales de trabajo de las maquinarias y medios auxiliares empleados. El resultado de valorar estas unidades mediante los precios unitarios de los factores de producción nos proporciona el precio unitario de obra.

En la contabilización de las ventas se tendrán también en cuenta las siguientes reglas :

a) Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que graven estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en la regla d) siguiente.

b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.

c) Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665.

d) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708.

En la contabilización de ingresos por servicios serán de aplicación las reglas a) a d).

En la contabilización de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de inversiones financieras temporales se incluirán con menor importe de los mismos los gastos inherentes a la operación.

NORMA 21ª : UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS.

1. Las uniones temporales de empresas habrán de seguir, de acuerdo con las normas generales, el método del porcentaje de realización para el reconocimiento de los resultados. Sólo en los casos

específicos que se plantean en la norma 18.^a como excepción, podrán utilizarse el método del contrato cumplido.

En lo que se refiere a otros posibles criterios de valoración, excepto los recogidos en el párrafo anterior, las uniones temporales habrán de seguir los criterios que utilice la empresa que tenga una mayor participación en la propia unión temporal de empresa.

2. Para la integración y contabilización de las operaciones realizadas por las uniones temporales de empresas en las sociedades que las constituyen, se seguirá el siguiente criterio :

-Balance de la unión temporal. Cada sociedad que participe en la unión temporal integrará en su balance la parte proporcional de los saldos de las partidas del balance de la unión temporal que corresponda en función de su porcentaje de participación.

Dicha inclusión se realizará una vez realizada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico de la empresa, la homogeneización valorativa en el caso de que la unión temporal haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por la empresa, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre la empresa y la unión temporal, en proporción a la participación que corresponda a aquélla. También serán objeto de eliminación los saldos activos y pasivos recíprocos.

-Cuenta de pérdidas y ganancias de la unión temporal. Cada sociedad que participe en la unión temporal integrará en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte proporcional de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias de la unión temporal que corresponda en función de su porcentaje de participación, una vez realizadas las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados señaladas en la letra a) anterior. También serán objeto de eliminación los ingresos y gastos recíprocos.

La información contenida en el presente documento será tratada de acuerdo con la "Ley Orgánica 15/1999 de Protección de Datos de Carácter Personal"