

DEVENGO *VERSUS* CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS: NORMAS SECTORIALES FRENTE A LAS NIIF

C. Esther FALCÓN PÉREZ

Facultad de CC.EE.EE.
U. Las Palmas de Gran Canaria
(España)

Juana FUENTES PERDOMO

Facultad de CC.EE.EE
U. Las Palmas de Gran Canaria
(España)

RESUMEN

Los principios contables de devengo y correlación de ingresos y gastos establecen unas pautas generales en la elaboración de la información financiera, en particular en la determinación del resultado. Las actividades desarrolladas en los sectores constructor e inmobiliario presentan unas características específicas, que precisan una normativa contable propia con la finalidad de reflejar su realidad económica y financiera. En este trabajo se estudian determinadas problemáticas contables reguladas en las correspondientes adaptaciones sectoriales, desde el enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera, en que se establece como criterio fundamental el devengo.

PALABRAS CLAVE: Normas internacionales, empresas constructoras, empresas inmobiliarias, devengo, correlación de ingresos y gastos.

ABSTRACT

Accrual and matching basis provide a general guide in order to make financial reporting, particularly to earnings measurement. Activities developed by construction and property developer industries show several specific characteristics, so they need a specific accounting regulation in order to reflect their economic and financial situation. This paper analyzes several accounting issues which are regulated by their corresponding particular industry adaptations, with an approach to IASB standards and their conceptual framework, which provides as underlying assumption the accrual basis of accounting.

KEY WORDS: International Financial Reporting Standards, construction enterprises, property developers, accrual basis, matching basis.

1. INTRODUCCIÓN

El Plan General de Contabilidad de 1990 regula la información financiera que han de elaborar las empresas españolas; dado su carácter general, esta normativa no contempla los aspectos específicos de las empresas que desarrollan sus actividades en ciertos sectores económicos, de ahí que precisen de una regulación propia que dé respuesta a tales peculiaridades. Así, el organismo encargado de la normalización contable en España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), ha formulado a lo largo de su trayectoria distintas adaptaciones sectoriales, que regulan con carácter particular las diversas operaciones que desarrollan las empresas de distintos sectores económicos.

Las empresas constructoras y las empresas de promoción inmobiliaria conforman dos sectores económicos de particular relevancia en cualquier país desarrollado, lo que ha propiciado que se hayan dictado en España la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras (1993) y la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (1994).

El actual proceso de armonización contable en la Unión Europea, con una apuesta decidida por la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), plantea un conjunto de repercusiones que la aplicación de tales normas van a tener en cada país europeo. Así, en este trabajo se realiza un análisis de la problemática específica de construcción y venta de inmuebles, que viene regulada en las referidas normativas sectoriales, a la luz de los criterios establecidos con carácter fundamental en el marco conceptual que sustenta las NIIF, en especial la hipótesis del devengo como principio contable que establece el tratamiento general de las operaciones en que intervienen las empresas.

Las especiales características del proceso productivo de las empresas constructoras y las promotoras inmobiliarias, en especial el largo plazo de ejecución de los proyectos de obra, que suele superar el ejercicio económico; la elevada magnitud del precio del producto ofertado, que puede precisar una importante financiación ajena; y la ausencia de correlación entre los flujos monetarios y reales de producción y venta plantean, entre otras, las problemáticas concretas que serán objeto de nuestro estudio, destacando en cada una de ellas su inclinación bien por el principio de devengo o bien por el de correlación de ingresos y gastos:

- La capitalización de los gastos financieros incurridos en la financiación de las existencias de bienes inmuebles.
- La determinación del resultado por ventas.
- La incidencia de los gastos de anteproyecto o proyecto.

2. CAPITALIZACIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS

La magnitud y complejidad de los proyectos de edificación realizados por las unidades económicas objeto de estudio precisan en muchas ocasiones acudir a fuentes de financiación externa, con los consiguientes gastos financieros derivados de los capitales tomados en préstamo. Estos gastos financieros

plantean diversas posibilidades en su tratamiento contable, considerándose bien como gastos del ejercicio en el que se devengan o bien pueden tratarse como mayor valor de la producción, dicho de otro modo, pueden capitalizarse.

No es nuestro propósito debatir la conveniencia de una u otra postura¹, aunque hay que subrayar la incidencia que tendría en la elaboración de las cuentas anuales, en especial en la determinación del patrimonio y del resultado. Es de destacar que el tratamiento como gasto está en consonancia con el criterio del devengo, mientras que la opción por la capitalización responde mejor al principio de correlación de ingresos y gastos.

El Plan General de Contabilidad de 1990 en la norma de valoración 2ª relativa al inmovilizado material, establece que “se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de explotación del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.”

Por el contrario, en la valoración de las existencias no se contempla esta posibilidad, dado el ciclo corto que caracteriza a estas magnitudes.

En el caso que nos ocupa, concretamente en la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, la norma de valoración relativa a existencias dispone que “se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción de los inmuebles, en los mismos términos y condiciones establecidos en la norma de valoración 2ª”²; esto es, de igual forma que se admite para el inmovilizado material. Por tanto, es de señalar que la norma sectorial se aparta del criterio previsto en la normativa general, lo que puede justificarse, por una parte, porque es habitual que estas unidades económicas acudan a fuentes externas para captar financiación, ya que el proyecto a acometer es de gran envergadura y, por tanto, de un elevado coste y, por otra parte, porque la duración del proceso de construcción frecuentemente supera el ejercicio económico. Además, destacamos que la incorporación de los gastos financieros al valor de la producción de las existencias que necesitan un prologando período de fabricación también se admite por diversos organismos profesionales, tales como, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa (AECA) y el International Accounting Standards Board (IASB).

Así pues, la alternativa planteada por la Adaptación sectorial de las empresas inmobiliarias opta por la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, frente al de devengo, pues al admitir la capitalización de los gastos financieros, su imputación a resultados se realizarán posteriormente, reconociendo los gastos correspondientes a medida que se produzcan los ingresos; esto es, en el ejercicio en que se reconozcan los ingresos por la venta se reconocerán tales gastos como parte del coste de la venta.

Por otro lado, el mismo proyecto de edificación puede ser desarrollado por una empresa constructora a la que, como tal, le será de aplicación la adaptación

¹ Argumentos a favor y en contra de la capitalización de los gastos financieros pueden verse en IASC (1985:120-121).

sectorial correspondiente. Sin embargo, esta normativa sectorial no contempla la posibilidad de incluir los gastos financieros como mayor valor de las existencias de obras en curso, situación que nos sorprende. A nuestro juicio, el hecho económico analizado es el mismo, aunque se desarrolle en dos empresas distintas; en ambas unidades se realiza un proceso productivo y se incurre en gastos financieros, y sin embargo, el tratamiento contable dispuesto es diferente, como se muestra en la figura 1.

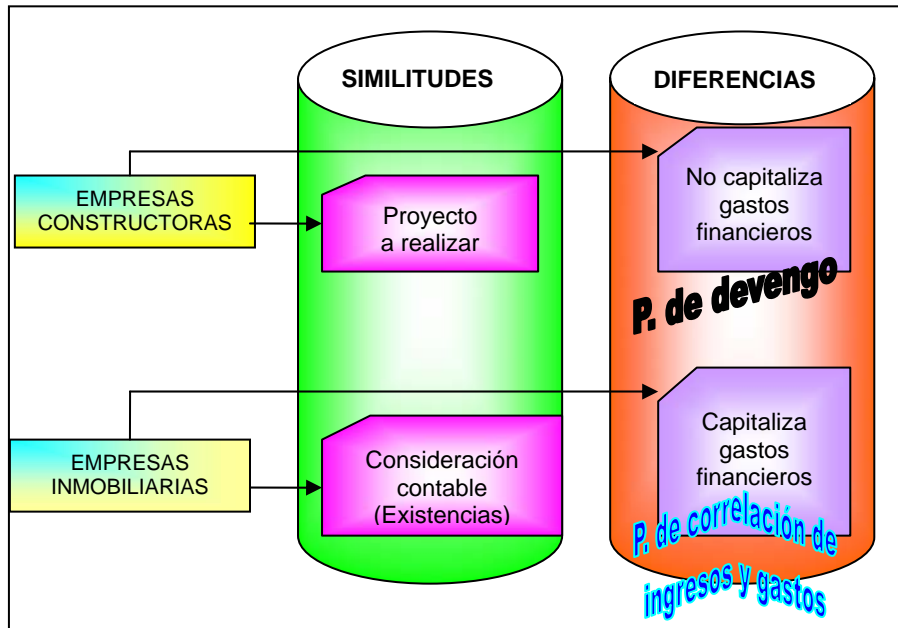


Figura 1

Como puede observarse, si no se contempla la posibilidad de capitalizar los gastos financieros es porque prima el principio de devengo, pues tales gastos se imputarán a resultados en el ejercicio en que se devengan, con independencia de la repercusión posterior que tuvieran.

Con posterioridad a la publicación de las referidas adaptaciones sectoriales a los sectores constructor e inmobiliario, el ICAC ha dictado una Resolución relativa a la determinación del coste de producción con carácter general, con independencia del tipo de unidad económica. En esta normativa se reconoce la posibilidad de incorporar los gastos financieros como mayor valor de las existencias de ciclo largo en curso, de igual forma que lo contempla la regulación sectorial de las empresas inmobiliarias.

En este sentido, pudiera interpretarse dicha resolución del ICAC como una solución normativa a la controversia existente entre las adaptaciones sectoriales referidas por lo que respecta a la capitalización, en que admite la posibilidad de capitalizar los gastos financieros. Además, está en la línea de la actual norma internacional que regula el tratamiento de los gastos financieros (NIC 23), en que

se admite como tratamiento alternativo la capitalización de los referidos gastos financieros incurridos en la adquisición o producción de un activo que precisa de un período sustancial de tiempo para estar listo para su uso o su venta; no obstante, el tratamiento preferente es su reconocimiento como gastos del ejercicio, lo que indica una preferencia por el criterio del devengo.

Sin embargo, ha de señalarse que la NIC 23 está en la actualidad en fase de reforma, planteándose el IASB la eliminación de la opción del reconocimiento inmediato como gasto de los costes financieros, dentro del proyecto conjunto con el organismo normalizador estadounidense, el Financial Accounting Standards Board (FASB), puesto que la norma norteamericana apuesta por la capitalización de tales costes.

3. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO POR VENTAS DE INMUEBLES

La amplitud temporal del ciclo productivo en el sector constructor e inmobiliario plantea el problema de fijar el momento en que se debe contabilizar la venta de los inmuebles (bien al formalizar el contrato de venta, a medida que se realizan los cobros, en el momento de entregar el inmueble al cliente, a medida que se va ejecutando la obra, etc.) y en consecuencia, cuándo y cómo reflejar contablemente el coste de venta, y reconocer el beneficio.

Considerando los ingresos por ventas como magnitud imprescindible para la determinación del resultado se observan particularidades en la contabilización de los mismos tanto en lo referente a su cuantía como al instante de su reconocimiento. En este sentido, la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras en su norma de valoración 18ª “Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos” diferencia el reconocimiento de los ingresos atendiendo a que exista o no contrato.

Así, en las obras realizadas por encargo y con contrato se aplica el método del porcentaje de realización, salvo que no se cumpla con los requisitos exigidos², en cuyo caso ha de emplearse el método del contrato cumplido.

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

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 este método 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.

² Las condiciones necesarias para la aplicación del método del porcentaje de realización son:

- “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
- 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.”

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. En este sentido, se entiende que la obra está sustancialmente terminada cuando los costes previstos pendientes para la finalización de la obra sean no significativos³.

Así pues, la adaptación sectorial de las empresas constructoras contempla dos métodos de cálculo para la determinación del resultado por ventas, básicamente en función de que la venta esté garantizada y, además, se cuente con los medios necesarios para realizar un control de los costes.

En este sentido, señala Arcas (1995, 291) que el método del porcentaje de realización “está en consonancia con los principios de devengo y correlación de ingresos y gastos, frente al desfase temporal de éstos que se produce con la aplicación del método del contrato cumplido”. La aplicación del método del porcentaje de realización supone reconocer el ingreso durante la producción, lo que constituye, en opinión de González (1994, 311) “una excepción al criterio de reconocimiento de los ingresos en el acto de la venta, no una excepción al principio de que no pueden reconocerse ingresos no realizados”.

Por otro lado, la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, en su norma de valoración 18ª “Ventas y otros ingresos” dispone que “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 encuentren sustancialmente terminados.”

Por tanto, esta adaptación sectorial se decanta por la aplicación de un único método, el del contrato cumplido, que pretende reconocer los ingresos cuando la obra esté en condiciones de entrega, no dando opción a la aplicación de ningún criterio alternativo.

Podemos, pues, observar cómo, ante la misma actividad económica, cual es la venta de un inmueble en fase de construcción, según la normativa contable las empresas inmobiliarias sólo pueden reconocer el ingreso en el momento de la entrega física del bien, mientras que a las empresas constructoras les sería de aplicación, además, cuando se den las circunstancias mencionadas, el método del porcentaje de realización, permitiéndose así en éstas reconocer beneficios de forma periódica y acorde con la actividad desarrollada, posibilidad de la que no dispone la empresa inmobiliaria, puesto que se permite la determinación del resultado únicamente mediante la aplicación del método del contrato cumplido, que, dado su conservadurismo, da primacía al principio de prudencia, tal y como se refleja en la figura 2.

³ La Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras no define explícitamente “costes no significativos”, sin embargo la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias 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.”

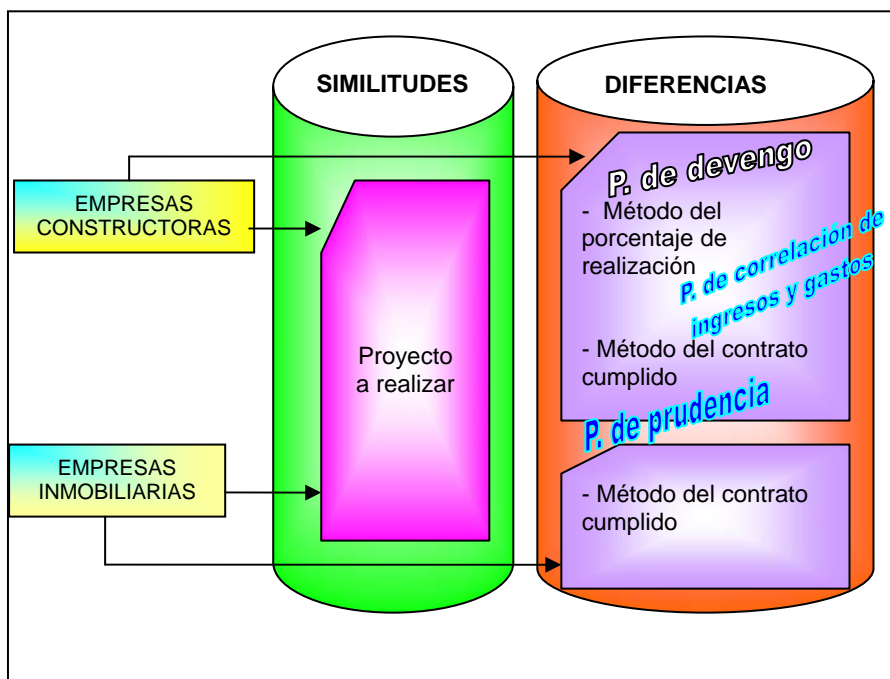


Figura 2

Para apoyar esta normativa podría argumentarse que las promotoras inmobiliarias, al realizar sus operaciones por cuenta propia no cumplen la condición de “con encargo y contrato” para la utilización del método del porcentaje de realización, pero salvo el matiz de encargo, sí cumplen en muchas ocasiones los requisitos básicos de la aplicación del método del porcentaje de realización; esto es, la estimación fiable de los costes y la venta garantizada. Es obvio que la empresa promotora, en aplicación del principio de prudencia, no deberá registrar ingresos potenciales pero, en aquellos supuestos en que esté formalizada y garantizada la venta, y exista compromiso en firme por parte del cliente sobre su aceptación, bien mediante hipoteca o cualquier otro tipo de garantía, se podría plantear algún criterio alternativo.

Además, ha de hacerse referencia a la regulación contable internacional de los contratos de construcción (NIC 11) actualmente vigente, que fue revisada en 1993, estableciendo el método del porcentaje de realización para aquellos casos en los que el desenlace del contrato puede estimarse con fiabilidad⁴. Sin embargo, la norma revisada elimina la aplicación del método del contrato cumplido, y para los casos en que el desenlace del contrato no puede estimarse con fiabilidad establece:

- Los ingresos se reconocerán en la medida que sean recuperables los costes incurridos;
- Los costes del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio.

⁴ Esto es, si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el contrato.

En este sentido, pudiera interpretarse que la normativa internacional ha sustituido el método del contrato cumplido por un procedimiento que está más en sintonía con la hipótesis del devengo, pues se van reconociendo los gastos a medida que se van produciendo en la ejecución de la obra.

4. LOS GASTOS DE ANTEPROYECTO Y PROYECTO

En el sector de la construcción es habitual que, previo a la realización de una obra, las empresas constructoras efectúen, bien por sí mismas o bien contratando al exterior, una serie de estudios y análisis, incurriendo así en los denominados gastos de anteproyecto y proyecto, que incluyen aquellos relativos a los servicios prestados por arquitectos, ingenieros, gastos de inspección, levantamiento de planos, y en general todos los que se produzcan en el trámite de la negociación previa a la contratación. La importancia de tales gastos radica en que necesariamente las empresas constructoras deben soportarlos para poder acudir a las licitaciones ofertadas por las Administraciones Públicas, teniendo en cuenta que éstas representan un importante cliente para dichas unidades económicas. Además, en la realización de cualquier obra de construcción de carácter privado también se hace preciso el desarrollo de tales actividades.

Los gastos de anteproyecto y proyecto, que se incurren con anterioridad al inicio de la ejecución, tienen repercusión en la totalidad de la construcción, ya que de ellos depende la realización de la misma, lo que presenta ciertos paralelismos con la incidencia de los gastos de establecimiento en la vida de la empresa; en términos similares, los gastos de anteproyecto y proyecto afectan a todo el período de la edificación de la obra, ya que de no ser por ellos tal proyecto no hubiese sido adjudicado.

No obstante, es de señalar que los mencionados gastos, aunque imprescindibles para llevar a cabo la construcción, en ningún caso garantizan que la empresa obtenga finalmente la adjudicación de la obra sometida a concurso.

Dadas las peculiaridades que presentan los gastos objeto de estudio, se puede plantear cómo reconocer contablemente su incidencia en la información económico-financiera de las empresas del sector. Así, en el ámbito internacional, la NIC 11 señala que “los costes que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costes del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y valorados con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse.”(párrafo 21).

En la regulación contable española, la ya citada Adaptación sectorial a las empresas constructoras establece que si la empresa no obtiene la adjudicación del contrato, tales gastos de anteproyecto y proyecto se imputarán a resultados como pérdidas del ejercicio. Esto es coherente con la aplicación del principio de devengo, puesto que los gastos incurridos en el ejercicio se incorporan al resultado correspondiente a dicho ejercicio.

Por el contrario, en el caso de que la empresa obtenga la adjudicación del proyecto, tales gastos deben imputarse durante el período a la obra con la que están directamente relacionados. Y añade “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.” En consecuencia, la empresa puede elegir entre dos opciones para la imputación de los gastos de proyecto a los distintos períodos en que tiene lugar la ejecución de la obra, bien mediante un importe constante durante todos los ejercicios o bien una cuantía variable en función de los costes incurridos en cada ejercicio.

Consideramos que al incorporar tales costes de anteproyecto y proyecto a la obra, durante el período en que tiene lugar la ejecución de la construcción, está predominando el principio de correlación de ingresos y gastos, puesto que los referidos costes no se imputan al ejercicio en el que se devengan, cuando realmente se incurre en tales costes, sino que se traslada su efecto a ejercicios futuros.

Las alternativas propuestas por la mencionada normativa –linealmente o en proporción al grado de avance– inciden directamente en la valoración de las existencias y en la determinación del resultado de cada ejercicio, en función del método de cálculo del resultado por ventas aplicado, presentándose cuatro alternativas posibles, tal y como se expone en la figura 3.

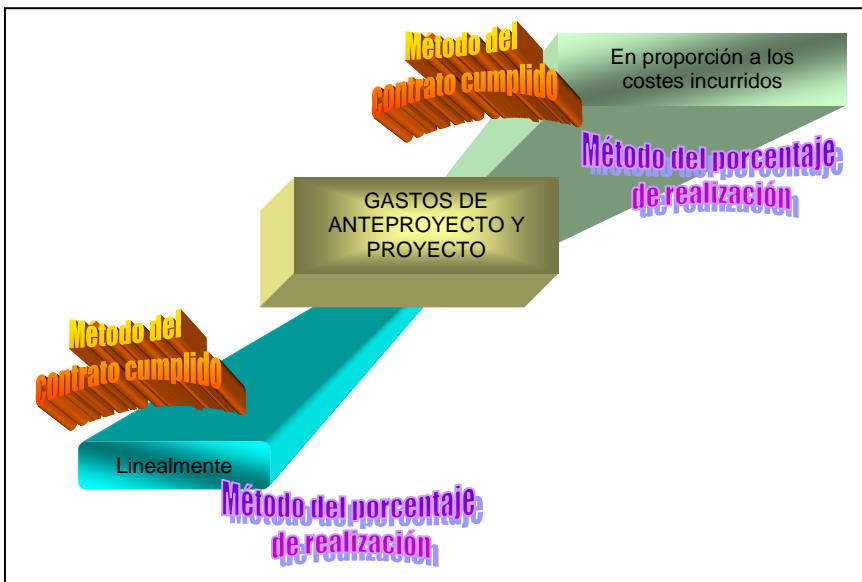


Figura 3

Analizamos en primer lugar la distribución de los gastos de anteproyecto y proyecto linealmente, aplicando para la determinación del resultado el método del contrato cumplido; en tal caso, las anotaciones contables que correspondería realizar en el primer período de ejecución se muestran en la figura 4⁵, si bien al objeto de simplificar dicha representación hemos optado porque la construcción

⁵ Las líneas continuas representan anotaciones contables de gestión y las discontinuas representan las operaciones de regularización.

de la obra no supere los dos ejercicios económicos. Para facilitar la comprensión creemos necesario definir las siguientes magnitudes:

C_1 : Costes de construcción relativos a una obra concreta incurridos en el primer ejercicio.

C_2 : Costes de construcción referidos a una obra determinada incurridos en el segundo ejercicio.

V : Importe total de los gastos de anteproyecto y proyecto que propiciaron la adjudicación de la obra.

$V/2$: Importe proporcional de dichos gastos determinado en aplicación del criterio de distribución lineal (plazo de ejecución es igual a 2 años).

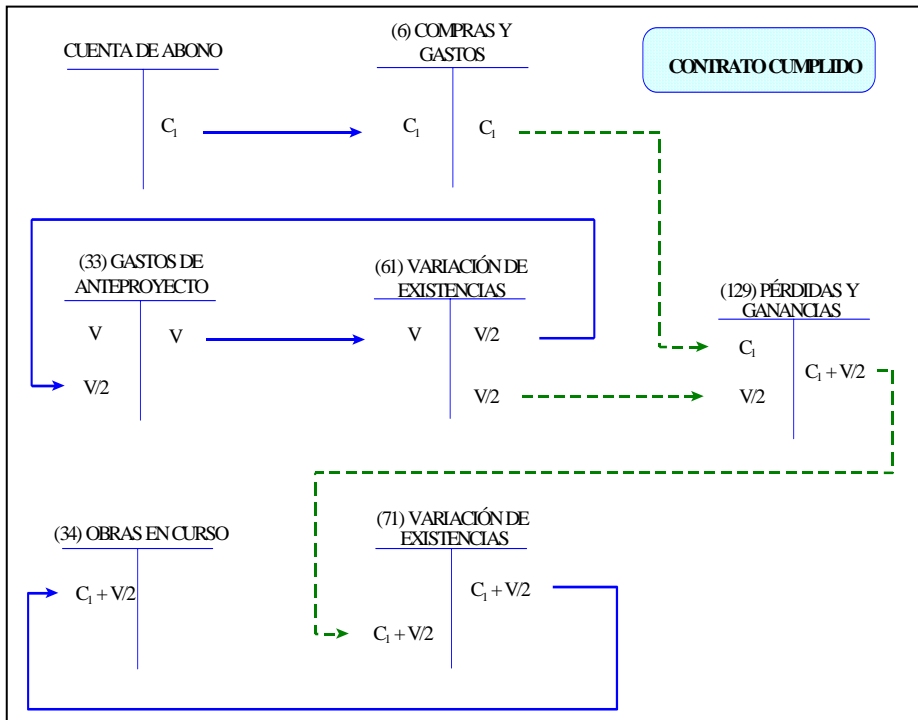


Figura 4

Dado que se aplica el método del contrato cumplido, el resultado es nulo en el primer ejercicio. En el segundo período se completa la obra y las anotaciones contables serían similares a las ya reflejadas en el primero, con la diferencia del importe de los costes incurridos, C_2 , transformándose las obras en curso en terminadas y cancelándose los gastos de anteproyecto. Al realizarse la entrega de la obra al cliente, se reconocería el resultado por diferencia entre el precio de

venta y el coste total de la obra construida (que incluye los gastos de anteproyecto y proyecto).

Así pues, cuando la empresa emplea el método del contrato cumplido para la determinación del resultado, los costes de anteproyecto y proyecto que se incurrieron con anterioridad a la ejecución de la obra se imputarán al resultado en el ejercicio en que tiene lugar la entrega de la obra, trasladándose su efecto al ejercicio en que se reconoce el ingreso por la venta, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos.

En el caso de que la empresa estuviese empleando el método del porcentaje de realización para la determinación del resultado por ventas, la imputación de los mencionados gastos de anteproyecto y proyecto linealmente en el período de ejecución de la obra incide directamente en la cuantificación de los costes incurridos en el ejercicio y, por tanto, en la determinación del grado de avance. Dicho de otro modo, no sólo afecta a la valoración de las existencias sino también a la determinación de los ingresos y, obviamente, al resultado del ejercicio.

Por tanto, se presentan dos alternativas; por un lado, podemos calcular el grado de avance como el cociente entre los costes incurridos, referidos exclusivamente a la ejecución, y los costes totales previstos para esa ejecución, es decir, $\% = C_1 / (C_1 + C_2)$ en el primer ejercicio. En este caso, el porcentaje de realización así calculado determina estrictamente el grado de avance en la ejecución de la obra, sin tener en cuenta los costes incurridos previamente a la adjudicación e inicio de la obra.

Por otro lado, podemos optar por añadir a los costes de ejecución incurridos los gastos de anteproyecto y proyecto referidos a dicho ejercicio y, por tanto, en el denominador incluir los costes totales de anteproyecto de tal forma que el grado de avance del primer ejercicio se determinaría de la siguiente forma: $\% = (C_1 + V/2) / (C_1 + C_2 + V)$. En esta alternativa consideramos que los costes incurridos en este ejercicio no sólo deben ser los estrictamente devenidos de la ejecución de la obra, ya que los gastos de anteproyecto, a pesar de no surgir en este período, sí que se imputan al mismo por la parte proporcional que le corresponde, además que tales gastos son de una obra concreta fácilmente identificable, por lo que el porcentaje así calculado permitiría reflejar la proporción real de todos los gastos incurridos con respecto a los totales previstos que han sido necesarios no sólo para que se ejecutara la obra, sino también para su adjudicación.

La figura 5 muestra la representación contable de la incidencia de los gastos de anteproyecto y proyecto imputados de forma lineal durante el período de ejecución de la obra en el caso que se aplique el método del porcentaje de realización para la determinación del resultado.

En el segundo ejercicio económico el proceso registral sería similar, variando en la cuantía de los costes a imputar, C_2 , y en la determinación del grado de avance, [$\% = C_2 / (C_1 + C_2)$ ó $\% = (C_2 + V/2) / (C_1 + C_2 + V)$] con la consiguiente repercusión en los ingresos por ventas y, por tanto, en los resultados.

Por otra parte, en el caso de que la unidad económica decida realizar la imputación de los gastos de anteproyecto y proyecto a los distintos períodos en que transcurre la duración del proyecto en proporción a los costes incurridos en

cada ejercicio, y aplica el método del contrato cumplido para la determinación del resultado por ventas, la representación contable se realizaría en los mismos términos que muestra la figura 4. La diferencia estriba en la cuantía a imputar de los gastos de anteproyecto, V' , que vendría dada por el producto del grado de avance y el importe total de dichos gastos, es decir, $V' = V * C_1 / (C_1 + C_2)$. En este caso, no se puede incluir los gastos de anteproyecto y proyecto para determinar el grado de avance ya que los mismos dependen de ese porcentaje para su propia determinación.

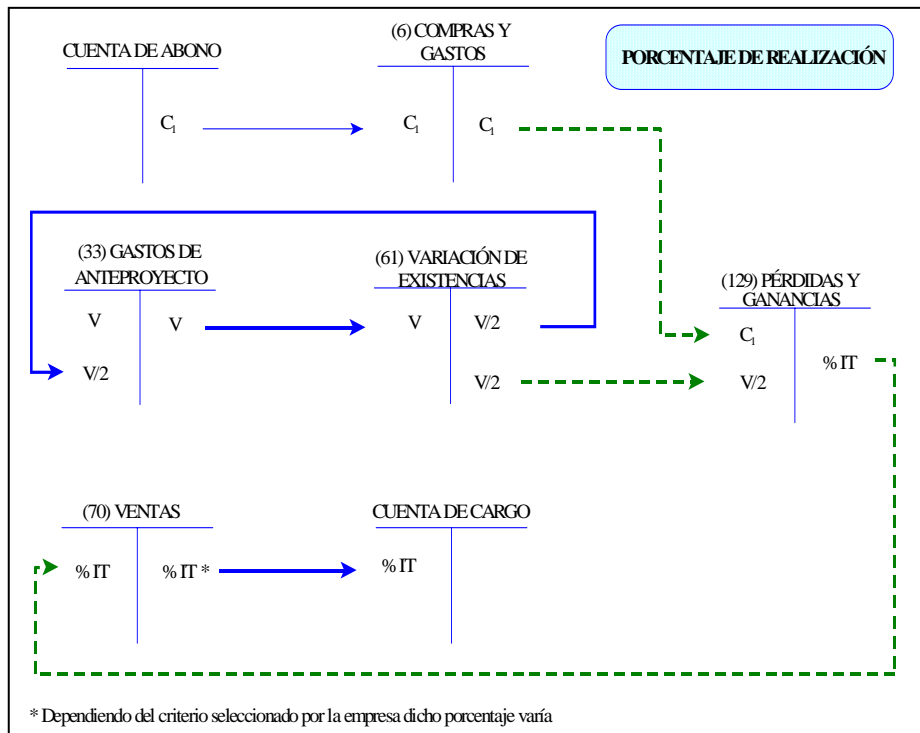


Figura 5

Si la empresa utiliza el método del porcentaje de realización para el cálculo del resultado y distribuye los gastos de anteproyecto de forma proporcional a los costes incurridos en el ejercicio, las anotaciones contables expuestas en la figura 5 serían de aplicación para este caso, variando exclusivamente el importe de los gastos de proyecto y anteproyecto que se incorporan al resultado del ejercicio, concretamente, V' . Además, a diferencia de lo expuesto para la distribución lineal de los referidos gastos en que se mostraban dos alternativas para calcular el grado de avance, en este caso cabe sólo una posibilidad, como ya se ha señalado.

Puesto que el método del porcentaje de realización implica la imputación de ingresos y gastos a lo largo del período de ejecución de la construcción, ha podido observarse cómo los costes de anteproyecto y proyecto se van incorporando también a los diversos ejercicios durante la referida ejecución de la obra, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos.

En suma, se han analizado las diversas alternativas que podrían suscitarse en aplicación de la regulación contable del sector de la construcción para el tratamiento de los gastos de anteproyecto, que se decanta por la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, frente a la del devengo, que supondría su incorporación al resultado del ejercicio en que se incurren, antes de obtener la adjudicación del proyecto.

5. CONCLUSIONES

Las características particulares de las empresas constructoras y de las inmobiliarias presentan tal relevancia que precisan de una normativa contable propia, con la finalidad de reflejar la realidad económica y financiera de tales sectores estratégicos.

Las adaptaciones sectoriales estudiadas establecen diversas disposiciones en relación con determinadas problemáticas contables de singular importancia, regulando el tratamiento contable de los costes financieros incurridos en la construcción de inmuebles, los métodos de cálculo del resultado por ventas, y los costes de anteproyecto y proyecto. Como ha quedado de manifiesto a lo largo del trabajo, las citadas normativas contables específicas establecen una serie de tratamientos contables en consonancia con los principios contables generales, en particular, devengo y correlación de ingresos y gastos, decantándose en diversas alternativas por determinadas prácticas contables derivadas de la aplicación de éste último.

Así, la capitalización de los costes financieros incurridos en la construcción de inmuebles o el tratamiento establecido para los gastos de anteproyecto y proyecto, que trasladan el impacto en resultados a ejercicios futuros, distintos de aquél en que tales costes se incurrieron, está en consonancia con el principio de correlación de ingresos y gastos, frente al criterio del devengo, según el cual deberían imputarse en el ejercicio en que se incurren.

Por lo que se refiere a los métodos de cálculo del resultado, el método del contrato cumplido también difiere en el tiempo los costes incurridos hasta el momento de la entrega del bien inmueble, por lo que prevalece la correlación de ingresos y gastos frente al devengo. En el caso del método del porcentaje de realización, no se produce tal enfrentamiento, puesto que se aplican de modo simultáneo tanto el devengo como la correlación de ingresos y gastos.

BIBLIOGRAFÍA

ARCAS PELLICER, M.J. (1995): “El reconocimiento de ingreso en la actividad de la construcción: un análisis de la adaptación sectorial del P.G.C.”, en BROTO RUBIO, J.J. (Ed.). *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones*.

Homenaje al Dr. D. Federico Leach Albert, Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1995, pp. 287-301.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1991): Documento nº 8. *Existencias*.

CÁMARA ZORZANO, M.J. y otros (1995): “Capitalización de gastos financieros,” en BROTO RUBIO, J.J. (Ed.). *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones. Homenaje al Dr. D. Federico Leach Albert*, Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1995, pp. 363-378.

GALLEGO DIEZ, E. y RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, M. (1992): “Activación-capitalización”, *Actualidad Financiera*, nº 39, pp. C-547-560.

GARAY GONZÁLEZ, J.A. y GARCÍA DE LA IGLESIA, I. (1998): “Empresas constructoras: costes e ingresos de la obra en curso de ejecución”, *Técnica Contable*, nº 600, pp- 859-870.

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*, nº 16, pp. C-307-324.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (1993): Consulta nº 7 sobre la aplicación del Borrador de Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias y sobre el criterio contable aplicable a las ventas realizadas por empresas inmobiliarias. B.O.I.C.A.C. Nº 15.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2003): *Normas internacionales de información financiera*. Edit. CissPraxis. Madrid, 2003.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2006): *IASB Update*, January. [disponible en www.iasb.org].

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1985): “NIC 23. Capitalización de los costes financieros”, traducc. MONTESINOS JULVE, M., *Técnica Contable*, tomo XXVII, pp. 119-130.

MÍNGUEZ CONDE, J.L. (1995): “Métodos contables de reconocimiento de ingresos en el sector de la construcción: estudio comparado”, *Técnica Contable*, nº 553, pp. 19-28.

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.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

ROJO RAMÍREZ, A.A. (1993): “Capitalización de gastos financieros”, *Técnica Contable*, nº 534, pp. 409-421.

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2006): “Tratamiento contable de los costes por intereses”, *Técnica Contable*, nº 692, pp. 35-43.