

# SEÇÃO INTERNACIONAL

---

## EFECTOS DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL EN ESPAÑA Y PORTUGAL PARA UN SECTOR ECONÓMICO ESTRATÉGICO

*EFFECTS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD SETTING IN SPAIN AND PORTUGAL FOR A STRATEGIC ECONOMIC SECTOR*

### C. ESTHER FALCÓN PÉREZ

Profesora Titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria – España  
E-mail: efalcon@defc.ulpgc.es

### Juana Fuentes Perdomo

Profesora Asociada de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria – España  
E-mail: jfuentes@defc.ulpgc.es

### RESUMEM

---

La estrategia armonizadora de la Unión Europea, con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB, supone un reto para las empresas constructoras españolas y portuguesas. Ambos países cuentan con una regulación contable específica para el sector de la construcción, que va a verse afectada por las normas internacionales. En este trabajo se analizan diversas cuestiones en torno a la representación y valoración contable del resultado obtenido por las empresas constructoras hispano-lusas en el desarrollo de sus actividades, a fin de dar respuesta a las problemáticas suscitadas por la armonización contable internacional.

**PALABRAS CLAVE:** Construcción; Normas Internacionales de Información Financiera; Empresas Españolas y Portuguesas.

### ABSTRACT

---

*The present on going process in the European Union, with a strategy towards the adoption of International Financial Reporting Standards from IASB, creates a challenge for Spanish and Portuguese construction enterprises. Standards setters from both countries have issued specific accounting regulations for construction enterprises, which will be affected by the International Financial Reporting Standards. The aim of this paper is to analyze several questions regarding the measurement and disclosure of earnings by Spanish and Portuguese construction enterprises, in order to face the issues raised by the international accounting standards.*

**Keywords:** Construction; International Financial Reporting Standards; Spanish and Portuguese enterprises.

## 1 INTRODUCCIÓN

La actividad desarrollada por las empresas del sector de la construcción presenta determinadas características propias, que las distinguen de otros sectores empresariales, lo que ha propiciado la promulgación de regulaciones contables específicas que sirvan de guía en la elaboración de la información financiera por parte de las empresas del sector. Así, en el presente trabajo se plantean las diversas cuestiones a las que han de hacer frente en la actualidad las empresas constructoras de España y Portugal, puesto que van a verse afectadas ante la política establecida en la Unión Europea de incorporar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) al proceso de armonización contable en el ámbito de la Unión<sup>1</sup>.

Si se analiza la labor realizada por los organismos armonizadores hispano-lusos en relación con la información financiera que han de elaborar las empresas constructoras de uno y otro país, pueden detectarse ciertas similitudes en lo que se refiere a la determinación del resultado por ventas, puesto en el momento de su promulgación tomaron como referente la norma internacional de contabilidad (NIC 11), que regula los contratos de construcción. Esta norma internacional ha experimentado, con posterioridad, importantes modificaciones, que, a nuestro juicio, pueden plantear ciertas divergencias en el reconocimiento contable de los resultados por ventas de las empresas constructoras españolas y portuguesas, puesto que la política, en materia de información financiera que lleva a cabo la Unión Europea, se ha decantado por la adopción de las NIIF por parte de las empresas europeas.

Así, las unidades económicas hispano-lusas se enfrentan en la actualidad, o en un futuro cercano, a la aplicación de una normativa internacional que se aparta de lo dispuesto en las regulaciones específicas nacionales en lo que respecta a la determinación del resultado por ventas, constituyendo un reto al que habrán de hacer frente a fin de que la información contable que facilitan atienda a las exigencias marcadas desde el ámbito supranacional europeo.

Ha de señalarse que la adopción de las NIIF es un proceso que sobrepasa ampliamente el entorno

Europeo, puesto que es una estrategia que también es seguida en otros ámbitos, como América Latina<sup>2</sup>, constituyendo parte de un proceso global de armonización contable internacional.

Excede los propósitos de este trabajo realizar un análisis del caso concreto de Brasil, pero al menos ha de señalarse que la evolución que ha experimentado su regulación contable sobre los contratos de construcción presenta ciertos paralelismos con la situación actual de España y Portugal, aunque, es cierto que la primera norma brasileña es aún más antigua.

Así, en mayo de 1983, o IBRACON (actual *Instituto Brasileiro de Contadores* y *ex-Instituto dos Auditores Independentes do Brasil*) emitió el Pronunciamiento XVII – Contrato de Construcción, Fabricación o Servicio, modificado en 2004 por la NPC 17, de 2004. En enero de 2005, el Consejo Federal de Contabilidad aprobó la NBC – Emprendimientos de Ejecución de Largo Plazo, en línea con la NPC de IBRACON. La CVM-*Comissão de Valores Mobiliários* se pronunció sobre el asunto a través de la Deliberación n° 29/86, en concordancia con el Pronunciamiento de IBRACON denominado “Estructura Conceptual Básica de la Contabilidad”. La CVM dirigió aún varios Pareceres de Orientación (n° 15/87, 18/90, 20/90 y Oficio Circular CVM/SNC/SEP n° 01/2006). Toda esta normativa de los contratos de construcción está en línea con el posicionamiento de la NIC 11 revisada.

## 2 NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA PARA LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN

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 en España 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 prolongada duración

<sup>1</sup> Esta política europea se ha instrumentado con la emisión, hasta la fecha, de dos Directivas y trece Reglamentos, estableciendo que la adopción de las NIIF se circunscribe inicialmente (desde el 1 de enero de 2005) a los estados contables consolidados de las empresas cotizadas, pero en un futuro próximo, afectará a todas las empresas. Ha de señalarse que, con carácter general, se emplea el término NIIF, que es más reciente, para referirse al conjunto de las normas (NIC y NIIF) y las interpretaciones (SIC y CINIIF), salvo cuando se haga referencia a una norma concreta, que se denotará NIC o NIIF, según corresponda.

<sup>2</sup> Puede consultarse, al respecto, Palacios y Martínez (2005).

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<sup>3</sup>.

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° 18 “Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos” 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. En este sentido, señala Villacorta (2005a:34) “prácticamente todas las empresas constructoras tienen esa capacidad de gestión informativa”.

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 sustan-

<sup>3</sup> Así por ejemplo, en la Consulta al ICAC publicada en su Boletín Oficial de septiembre de 2004 se acude a la normativa sectorial de las empresas constructoras para la contabilización de un servicio contratado por pedido.

cialmente terminada cuando los costes previstos pendientes para la finalización de la obra sean no significativos<sup>4</sup>.

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, Sánchez et. al (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 (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, 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<sup>5</sup>, 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.

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 la normativa contable española “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 IASB<sup>6</sup>, 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 la normativa contable española, en lo referente a la utilización de uno y 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 IASB en aquel periodo. Por el contrario, la regulación contable española 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 re-

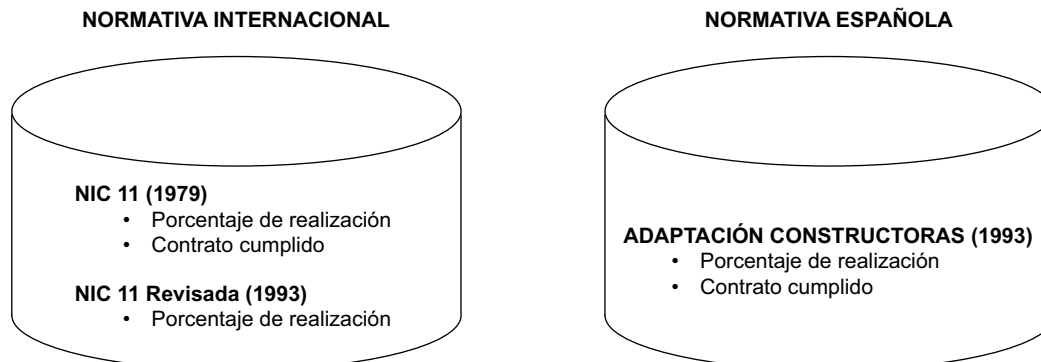
4 La adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras (1993) no define explícitamente el concepto de “costes no significativos”, sin embargo la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (1994), señala: “se entiende que no son 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.”

5 Para más información véase Wolkstein (1982).

6 En el momento de promulgación de la NIC 11 original el organismo se denominaba International Accounting Standards Committee (IASC), cambiando su denominación tras su reciente remodelación organizativa. Puede verse al respecto Lorca (2001).

gulación española en lo relativo a la actividad constructora puede verse sustancialmente afectada. En la figura 1 se muestra la evolución que han experimen-

tado 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 española versus normativa contable internacional**

### 3 NORMATIVA CONTABLE PORTUGUESA PARA LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN

Al igual que ocurre en España, el organismo normalizador contable portugués, la Comissão de Normalização Contabilística (CNC) ha creído conveniente dictaminar una normativa contable propia que recoja las peculiaridades que presenta el sector constructor luso. Es por ello que estimamos oportuno analizar en primer lugar las similitudes y diferencias existentes con la normativa contable española para este sector y, posteriormente, determinar cómo van a verse influidos ambos países, y, por tanto, las empresas constructoras, por la armonización contable internacional.

La regulación contable portuguesa no cuenta con una adaptación sectorial del Plan Contable a las empresas constructoras, pero dispone de una normativa específica contenida en la Directriz Contabilística Nº 3/91 – Tratamiento contabilístico dos contratos de construção, de carácter obligatorio, que establece una serie de reglas que han de aplicarse en la contabilización de los contratos de construcción.

A pesar de disponer de una normativa contable específica en ningún caso es comparable a la adaptación sectorial que establece la normativa española, puesto que ésta es mucho más amplia. En este sentido, la adaptación sectorial establece con carácter voluntario un cuadro de cuentas y una serie de definiciones y relaciones contables de dichas cuentas; y con carácter obligatorio, las cuentas anu-

ales, y los principios contables y las normas de valoración que han de emplearse para la elaboración de tales estados financieros.

No obstante, en ambos países los organismos armonizadores coinciden en dictar una normativa que regule la determinación del resultado proveniente de la actividad propia de las empresas constructoras, la Norma de Valoración nº 18 española, referida en el apartado anterior, y la Directriz Contabilística nº 3/91 portuguesa, por lo que en lo que respecta a esta problemática fundamental sí son comparables los tratamientos contables propuestos en los países analizados.

En la citada Directriz Contable se establece que los resultados de los contratos de construcción pueden ser determinados por el método del porcentaje de realización o por el método del contrato cumplido, que no pasamos a explicar pues ya fue objeto de comentario anteriormente.

En principio, no se establece la preferencia de un método frente a otro, sólo se señala que el método del porcentaje de realización no debe aplicarse si no se pueden realizar estimaciones fiables.

En este sentido, puede decirse que las empresas lusas disponen de mayor flexibilidad en la aplicación de uno y otro método que sus homónimas españolas, puesto que en circunstancias similares, en las que se puedan hacer estimaciones fiables, las unidades económicas portuguesas pueden optar por cualquiera de los dos métodos, con independencia de si la venta está o no garantizada. En cambio, en iguales condiciones, las empresas españolas emplearán el método del porcentaje de realización si la venta está garantizada; y si la venta no contase

con las debidas garantías, estarán obligadas a utilizar el método del contrato cumplido.

No obstante, también pueden detectarse ciertas similitudes en ambas regulaciones, como el establecimiento de determinadas provisiones por pérdidas estimadas en el transcurso de la realización de la obra o en el período de garantía de la obra. Asimismo, también coinciden en la exigencia de informar en la memoria o anexo acerca de las obras en ejecución.

En suma, la directriz portuguesa propia del sector constructor se limita a disponer qué métodos se pueden aplicar para la determinación del resultado por ventas, porcentaje de realización o contrato cumplido, determinando en qué momento se pueden reconocer ingresos, dotar provisiones, etc. La

directriz analizada se ocupa de uno de los aspectos más importantes, como es la determinación del resultado por ventas, que constituye una de las características peculiares de este sector, siendo tanto para las empresas constructoras españolas como para las portuguesas de obligado cumplimiento.

Así pues, aunque la directriz portuguesa no sea tan amplia como la normativa contable española, sí que se ocupa de la problemática “por excelencia” de estas empresas. En este sentido, pueden observarse en la figura 2 los métodos de cálculo contemplados por la normativa internacional y portuguesa, que pone de manifiesto la similitud de situación en que se encuentran las empresas constructoras en España y Portugal.

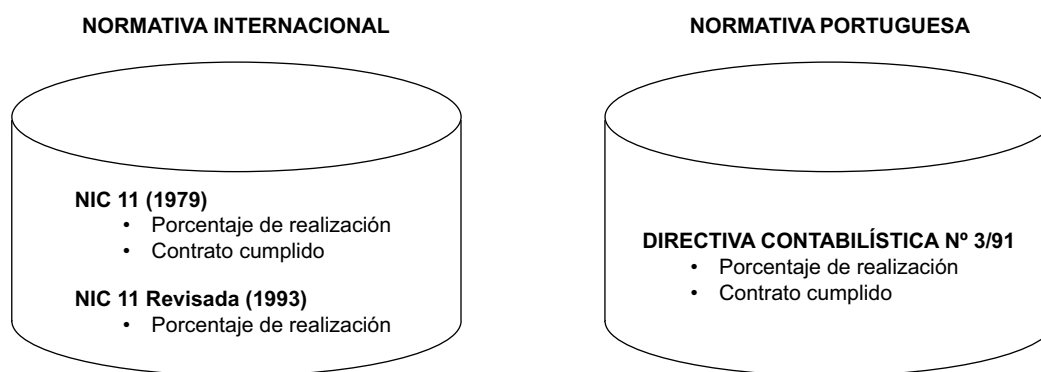


Figura 2 – Normativa contable portuguesa versus normativa contable internacional

#### 4 LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 11 REVISADA: REPERCUSIÓN EN LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA Y PORTUGUESA

La normativa internacional referente a los contratos de construcción fue revisada en 1993, dentro del proyecto de comparabilidad llevado a cabo por el IASB 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<sup>7</sup>.

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:

Quando el desenlace de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad<sup>8</sup>, los ingresos y los costes asociados con

7 Esta revisión de las normas es una consecuencia de la “Declaración de intenciones sobre Comparabilidad de los estados financieros” dictada en 1990 por el IASB 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 IASB ha optado claramente por un enfoque más normativo en la emisión de normas contables internacionales, decantándose por la comparabilidad frente a la flexibilidad.

8 Esto es, si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo (párrafo 28).

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:

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

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.

Ello coincide con el tratamiento establecido en la normativa española para tales circunstancias, pero implica una limitación a la regulación portuguesa, que recordemos admite también en este caso la utilización del método del contrato cumplido.

Sin embargo, la segunda posibilidad que plantea la norma internacional 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<sup>9</sup>.

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 españolas).

El método establecido en aquellos contratos en los que no es posible estimar sus resultados con fiabilidad, dadas las incertidumbres sobre la venta, implica una mayor variabilidad en los resultados de cada ejercicio, puesto que los costes se incorporan a resultados en aplicación estricta del criterio del devengo, mientras que los ingresos se irán imputando a medida que se recuperen tales costes, por lo que no se podrán reconocer ganancias durante el período de ejecución de la obra y, por el contrario, se irán reconociendo pérdidas en la medida que los costes superen a tales ingresos reconocidos.

Así, se irán obteniendo resultados negativos durante el período de construcción de las obras y se obtendrán, en los años de finalización, unos resultados positivos superiores a los que proporcionaría el método del contrato cumplido.

En este caso, el tratamiento contable establecido por el IASB difiere sustancialmente de lo regulado en España y Portugal para aquellos casos en los que existen incertidumbres sobre el resultado.

Otra cuestión que plantea la NIC 11 revisada es la posible desaparición de las incertidumbres que impedían 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 (véase figura 3) afecta de manera sustancial a las empresas constructoras hispano-lusas, 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.

En definitiva, la normativa internacional ha optado por la aplicación de sólo uno de los métodos previstos en las regulaciones española y portuguesa, e introduce un procedimiento novedoso para aquellos contratos en que no se puede estimar su

<sup>9</sup> 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.

desenlace de manera fiable. A fin de ilustrar la aplicación de los métodos establecidos en las normativas española, portuguesa e internacional, se incluye un ejemplo práctico en el anexo I.

NORMATIVA ESPAÑOLA Y PORTUGUESA	NORMATIVA INTERNACIONAL
Porcentaje de realización Contrato cumplido	Porcentaje de realización

**Figura 3 – Normativa contable española y portuguesa versus normativa contable internacional**

## 5 CONCLUSIONES

Es evidente que el proceso de armonización contable en el que se encuentra la Unión Europea va a influir en las normativas de los diferentes países comunitarios, no siendo por tanto una excepción los casos de España y Portugal, tanto en términos generales, es decir, en lo que repercute a todas las unidades económicas, como a aquellos sectores que, dada su particularidad han contado con una regulación propia, como es el caso del sector de la construcción, que constituye un elemento estratégico de cualquier país, con una repercusión muy significativa en el P.I.B., y configura uno de los indicadores de desarrollo y crecimiento.

Dado que el proceso productivo supera habitualmente el ejercicio económico, las empresas que desarrollan sus actividades en este sector se cuestionan en qué momento se puede reconocer los in-

gresos por ventas – a la finalización y entrega de la obra, a medida que se acepten las certificaciones, según vaya avanzando la ejecución del proyecto, ...–; en consecuencia, una de las problemáticas más relevantes en este sector es la determinación del resultado por ventas, que, de hecho, ha requerido que se hayan establecido diversos métodos de cálculo para la determinación del mismo.

Ello ha derivado en que, tanto las empresas constructoras españolas como las empresas constructoras portuguesas se rijan en la actualidad por una normativa contable específica en la que se dictamina la aplicación de los métodos del porcentaje de realización y del contrato cumplido.

En este contexto, las divergencias que hemos detectado entre las regulaciones nacionales citadas frente a la normativa internacional han de calificarse como de singular importancia. Los aspectos más destacados, por cuanto van a afectar de manera muy significativa a la regulación contable del sector, lo constituye 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.

En consecuencia, en este estudio se ha puesto de manifiesto que las empresas constructoras hispano-lusas habrán de introducir un método de cálculo que difiere del que han venido empleando hasta la actualidad, y habrán por tanto que ofrecer las informaciones oportunas en sus estados financieros, lo que llevará no sólo a tener que adaptarse a la aplicación de un nuevo método, sino también a ajustar la información que se debe suministrar en aplicación de las exigencias de la normativa internacional.

## REFERENCIA BIBLIOGRAFÍA

ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS. *La Norma de Valoración nº 18*. Orden de 27 de enero de 1993.

\_\_\_\_\_. Orden de 28 de diciembre de 1994.

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

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. *Principios Contables*. Ingresos. Madrid: AECA, 1992.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberación nº 29, 1986.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. *Directriz Contabilística Nº 3/91*, Tratamiento contabilístico dos contratos de construção. Lisboa, 1991.

GONZÁLEZ, L.. 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, p. C-307-324, 1994.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. Consulta nº 4, sobre el tratamiento contable que debe darse a la creación de un programa informático específico para un



organismo oficial, por parte de una empresa cuya actividad es la realización de este tipo de programas, B.O.I.C.A.C. n° 59, septiembre 2004.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDIENTES DO BRASIL (IBRACON). NPC 17–Contratos de construção ou de empreitada (revisto e atualizado), diciembre 2004. Disponible en <www.ibracon.com.br>.

\_\_\_\_\_. NPC XVII–Contratos de construção ou de empreitada (revogada em 01/01/02 pela NPC 17), mayo 1983. Disponible en <www.ibracon.com.br>.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Normas Internacionales de Información Financiera 2003*. Madrid: CIS-SPRAXIS, 2003.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. Declaración de Intenciones. Comparabilidad de los Estados Financieros, *Técnica Contable*, N° 539, p. 719-734, 1993.

LORCA, P.. El nuevo IASC, *Partida Doble*, n° 120, p. 12-23, 2001.

PALACIOS, M.; MARTÍNEZ, I.. El proceso de armonización contable en Latinoamérica: camino hacia las normas internacionales, *Revista Contabilidade & Finanças*, Universidade de São Paulo, n° 39, p. 103-117, 2005.

Reglamento (CE) n° 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

SÁNCHEZ, F. J. Q.; MONTAÑÉS, M.A.J.; PEÑALVER, J.F.S.. Empresas Constructoras: La problemática de las ventas, *Partida Doble*, n° 62, p.23-32, 2005.

VILLACORTA, M.A.. Reconocimiento de ingresos en empresas constructoras (en las NIC y en el PGCE), *Técnica Contable*, n° 677, p. 29-36, 2005a.

WOLKSTEIN, H.W.. *Métodos contables en la industria de la construcción*. Bilbao: Deusto, 1982.

#### Dirección de las autoras:

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria  
Facultad CC.EE.EE.  
Campus Universitario Tafira s/n  
Las Palmas de Gran Canaria  
ESPAÑA  
35017

**ANEXO I**

Ejemplo de aplicación de los métodos de cálculo del resultado

Una empresa constructora inicia un proyecto de edificación, estimando los siguientes importes:

	1º ejercicio	2º ejercicio	3º ejercicio	4º ejercicio
Costes previstos (%ejecución)	490 (35%)	210 (15%)	630 (45%)	70 (5%)
Total costes previstos = 1.400				
Precio total de venta = 2.500				

Por simplicidad, suponemos que los importes previstos no experimentan variaciones y coinciden con los reales.

**Método del porcentaje de realización**

	1º ejercicio	2º ejercicio	3º ejercicio	4º ejercicio
Ingresos	875	375	1.125	125
Gastos	490	210	630	70
Resultados	385	165	495	55

Los ingresos se reconocen en proporción al grado de avance de la obra (ejemplo: en el primer ejercicio: 35% sobre los ingresos totales previstos (1.400) = 875).

**Método del contrato cumplido**

	1º ejercicio	2º ejercicio	3º ejercicio	4º ejercicio
Ingresos	0	0	0	2.500
Gastos	0	0	0	1.400
Resultados	0	0	0	1.100
Existencias (obras en curso)	490	700	1.330	0

Se reconocen los ingresos a la finalización de la obra. Los costes incurridos en cada ejercicio se activan como existencias de obras en curso, que se darán de baja en el momento de la venta.

**Método novedoso NIC 11 revisada cuando los resultados del contrato no pueden estimarse con fiabilidad**

a) Si consideramos que los costes se recuperan al final de la ejecución del proyecto:

	1º ejercicio	2º ejercicio	3º ejercicio	4º ejercicio
Ingresos	0	0	0	2.500
Gastos	490	210	630	70
Resultados	-490	-210	-630	2.430

b) Si consideramos que los costes se recuperan a medida que se va ejecutando la obra:

	1º ejercicio	2º ejercicio	3º ejercicio	4º ejercicio
Ingresos	490	210	630	1.170
Gastos	490	210	630	70
Resultados	0	0	0	1.100