



LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO EN LOS CONTRATOS DE LARGA DURACIÓN: PRINCIPALES PECULIARIDADES DE LA NORMATIVA CONTABLE FRANCESA Y ESPAÑOLA

Alvarez López, José M^a Carlos*

Carrasco Díaz, Daniel**

Lillo Criado, Juan L.*

* Facultad C.C. Sociales y Jurídicas. Universidad de Jaén
Paraje de Lagunillas, s/n, Edificio D-3. E-23071 Jaén. España

E-mail: jcalvar@ujaen.es y jlillo@ujaen.es

** Facultad C.C. Económicas y Empresariales. Universidad de Málaga
Campus de El Ejido, s/n. E-29071 Málaga. España

E-mail: dcdf@uma.es

Resumen

Las características de los contratos de larga duración presentan tal conjunto de peculiaridades diferenciales de los contratos de compra-venta ordinarios que, para las empresas que habitualmente utilizan dichos contratos, suponen una indudable mayor dificultad en la fijación de cuáles, cuándo y por cuánto deben de reconocerse los ingresos y gastos imputables a los mismos para la determinación de sus resultados. En el presente trabajo tratamos de hacer un análisis comparativo de las aportaciones sobre tal cuestión realizadas por el Plan Comptable Général (PCG) —integrado en el AVIS 98-13— y por el AVIS 99-10, emitidos por el Conseil National del Comptabilité (CNC) en Francia, respecto de las realizadas en las Normas de Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras (NASEC), emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) español en 1993.

Palabras clave: contratos de larga duración, reconocimiento de gastos e ingresos, determinación de resultados.



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

Si es cierto que la operación del reconocimiento contable de los ingresos y gastos para la determinación de los resultados es, sin duda, una tarea laboriosa y compleja en cualquier empresa, no lo es menos que, cuando se trata de empresas cuya producción se coloca en el mercado a través de contratos de larga duración, por sus especiales características, aún supone mayor complejidad y laboriosidad. Tales circunstancias tienen su reflejo en un tratamiento contable específico y diferencial plasmado en la doctrina contable, así como en las diversas normas y pronunciamientos realizados por las instituciones públicas o las asociaciones privadas. Se trata de mostrar, en las siguientes páginas, algunas de las similitudes y de las diferencias de mayor relieve que se traslucen en el contenido de las normas y pronunciamientos contables, de carácter público, franceses y españoles, sobre la determinación de resultados y el oportuno reconocimiento de ingresos y gastos. De la normativa francesa analizaremos el Plan Comptable Général (PCG) y el AVIS. 99-10, *Contrats à long terme*, del Conseil National de la Comptabilité (CNC), y de la española las Normas de Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras (NASEC), emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)¹.

1. Ámbito de la Normativa y Características de los Contratos de Larga Duración.

En relación con el ámbito de aplicación de las normas, mientras que el AVIS 99-10 (apartado 1.1) contempla un campo de mayor amplitud al referirse a los “sectores de la construcción, las obras públicas, la ingeniería, electrónica civil o militar, construcción naval, industria aeronáutica y espacial”, las NASEC, en su Introducción, lo concreta a las actividades de preparación de obras, construcción general de inmuebles y obras de ingeniería civil, instalaciones de edificios y obras, acabado de edificios y obras y alquiler de equipo de construcción o demolición dotado de operario, recogidas en del R.D. 1560/1992, de 18 de diciembre, Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE); es decir, en este último caso, el ámbito de aplicación parece restringirse más al sector de la construcción de obras y edificios propiamente dicho.

Igualmente, conviene resaltar que para el AVIS 99-10 (apartado 1.2) los contratos tipo-coste (o por administración) —por los que se reembolsa al contratista los costes por él

¹ Los criterios de tales pronunciamientos proceden, en buena parte, de los que al respecto han emitido las asociaciones de profesionales: en Francia, la Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrèès (OECCA), y en España, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

satisfechos, más un porcentaje sobre los mismos, o unos honorarios concretos preestablecidos— no constituyen generalmente contratos de larga duración, y, en consecuencia, quedan excluidos del tratamiento que establece dicha norma. Así, en esencia, los contratos objeto del AVIS 99-10 son los de precio fijo (o a tanto alzado), según los cuales el contratista acepta la realización completa de un trabajo por un precio fijo, o se establece un precio fijo por cada unidad de trabajo en que se divida el proyecto (listas o relaciones de precios), pudiendo acompañarse en ocasiones de una cláusula de revisión de precios.

Por su parte, en las NASEC españolas no se plantea ninguna distinción ni aclaración sobre el tipo de compromiso que el contratista pueda firmar. En nuestra opinión, dicha normativa no se preocupa de este aspecto, sino que establece su ámbito en atención a la actividad de la empresa —las identificadas como constructoras en la CNAE—, con independencia de la forma jurídica que se de a las relaciones entre contratante y contratista. Entendemos, así, que los preceptos de las NASEC son aplicables a los contratistas de obras tanto si contratan a precio fijo como si lo hacen por administración.

En cualquier caso, la **característica esencial** de los contratos de larga duración, en la que coinciden ambas legislaciones (PCG, AVIS 99-10 y NASEC), es precisamente la amplitud del plazo del proceso productivo que, como es lógico, tiene un efecto trascendental de cara a su contabilización, puesto que, normalmente, el inicio y final de las operaciones se sitúan en periodos o ejercicios diferentes.

Asimismo, también es nota peculiar de dichos contratos, a los efectos de su identificación como tales, tal como se recoge en el AVIS 99-10 (apartado 1.1) y en la Introducción de las NASEC, la necesidad de negociación específica, basada en las características requeridas por el comprador.

De otra parte, el AVIS 99-10, en el apartado 1.1 —y de forma muy similar las NASEC (Introducción, punto 3)—, se refiere a la complejidad especial de la puesta en marcha del proceso productivo, simultáneamente o según fases sucesivas, de técnicas o destrezas diversas con vistas a la realización de un mismo objetivo, y la previsión de cobro en función de la conformidad con el trabajo llevado a cabo.

Las normas españolas resaltan, asimismo, la incertidumbre del precio, debido a las revisiones motivadas por la inflación y a la “frecuente necesidad de adaptación y modificación del proyecto a lo largo de la ejecución de la obra”, lo cual nos induce a presumir que la indefinición de los proyectos representa una característica más de los contratos de construcción, al menos en España.

Finalmente, debe ponerse de relieve que, mientras las NASEC españolas no indican nada respecto de la agrupación y segmentación de los contratos de larga duración, el AVIS 99-10 (apartado 1.1) abre la posibilidad tanto a dicha agrupación como a la segmentación de los mismos, bajo la convención esencial de la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica.

2. Ingresos y Gastos a Considerar.

En la determinación del resultado la delimitación de cuáles son los ingresos y gastos que deben imputarse se constituye en tarea esencial, previa a las de establecer el cuándo y por cuánto deben incorporarse.

Por lo que se refiere a los **ingresos** el AVIS 99-10, en su epígrafe 3, hace mención a los criterios para su consideración, estimando que los ingresos del contrato deben comprender los inicialmente acordados incluyendo, en su caso, las revisiones de precios, y los que se deriven de modificaciones, reclamaciones e incentivos, siempre que sea probable que los beneficios económicos asociados a ellos fluyan a la empresa y sean susceptibles de valoración fiable², y, lógicamente, rebajados en el importe de las penalizaciones debidas a incumplimientos del contrato.

De acuerdo con la normativa francesa, los ingresos se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o a recibir. En el proceso de medición de los ingresos debe acudirse a estimaciones, a las que debe exigirse que sean fiables. No obstante, las lógicas incertidumbres que se asocian a las valoraciones harán que las estimaciones de ingresos deban ser revisadas a menudo.

Por otra parte, el AVIS 99-10 (epígrafe 3) añade a la lista de hipotéticos ingresos del contrato, los ingresos financieros que pudieran derivarse de las condiciones financieras del mismo, y que pudieran traducirse en excedentes significativos de tesorería durante todo o parte del tiempo de la duración del contrato, así como los que procedan de diferencias de cambio y de operaciones de cobertura.

Las NASEC españolas no se refieren expresamente en ningún apartado a los componentes de los ingresos de un contrato de construcción, aunque hacen cierta mención —indirecta— en la norma de valoración 18^a, de la parte quinta, donde se indica que las obras realizadas por encargo y con contrato, y en los casos en que se ejecuten trabajos sin estar recogidos en el citado contrato —tales como reformados, añadidos y modificaciones

² Con lo cual el AVIS 99-10 sigue, en gran medida, las condiciones que impone al respecto el IASC (NIC 11 revisada, 1993, párrafos 11 a 15).

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 otras partes de las NASEC podemos comprobar la inserción de herramientas y criterios para cumplir con esta indicación; así, en el cuadro de cuentas (parte segunda), en el capítulo dedicado a definiciones y relaciones contables (parte tercera) y en el referente a cuentas anuales (parte cuarta), se recogen, se definen y se ubican partidas apropiadas a tal fin (por ejemplo, la cuenta 7061: *Obra ejecutada pendiente de certificar en tramitación*). Nuestra normativa, en este punto, no realiza un tratamiento sistemático, ni introduce los oportunos criterios a los efectos de su reconocimiento en cuentas.

Respecto a los gastos imputables al contrato o **costes del contrato**, al igual que para los ingresos, en las NASEC no se le dedica ningún apartado concreto, pero sí se tratan —como los ingresos— en la norma de valoración 18ª, bien es verdad que, desde nuestro punto de vista, de forma sesgada, pues, únicamente se contemplan al desarrollar los criterios por los que se ha de regir el método del contrato cumplido para reconocer ingresos y resultados, y a los efectos de calcular el valor de las existencias de contratos en curso, pero no para el caso del más general y aceptado método del porcentaje de realización. Esta manifiesta incoherencia nos lleva a suponer que los criterios que en tal sentido se establecen para el contrato cumplido son igualmente válidos para el porcentaje de realización.

Realizada esta precisión, hemos de significar que, tanto las normas francesas como las españolas indican, como costes componentes de los contratos, los costes directamente imputables a los mismos y los de contratación en general que puedan ser imputados por algún criterio sistemático y racional (indirectos). Entre ellos, también los de precontrato, en determinadas circunstancias.

El AVIS 99-10, cuando se refiere a los gastos directamente imputables a un contrato específico, menciona los de mano de obra, trabajos de subcontratación, materiales, amortización del inmovilizado utilizado en la obra, despliegue y retirada del inmovilizado material, alquiler de equipos, diseño y asistencia técnica directamente relacionados, impuestos específicos, honorarios, garantía, reclamación de terceros, e incluso los costes de comercialización del contrato. Asimismo señala, dentro de los gastos de contratación en general que puedan ser imputados a cada contrato, los de seguros, diseño, asistencia técnica y costes indirectos de construcción.

De la misma manera, las NASEC consideran como costes directos los de personal, materiales, amortizaciones de equipos de obras, suministros, etc., y como indirectos los

referentes a instalaciones generales, almacenes, seguros, etc., cuando se puedan imputar siguiendo un sistema de reparto objetivo y adecuado a las circunstancias.

Por otra parte, ni la normativa francesa ni la española, mencionan expresamente a los gastos financieros dentro de los imputables a los contratos. Sin embargo, sí creemos detectar tácitamente, o por similitud con otras normas, la posibilidad de consideración como tales. Del lado de la primera, y aunque en efecto ni el PCG ni el AVIS 99-10 los contemplan, en nuestra opinión, la referencia que en el apartado 4.3 hace el AVIS 99-10 a "...las cargas financieras que resultan de condiciones financieras contractuales y derivadas de necesidades significativas de tesorería durante toda o parte de la duración del contrato", avala suficientemente la citada impresión. Y por cuanto se refiere a la posición española, el hecho de que las Normas de Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (NASEI) recojan explícitamente a los gastos financieros, como activables en el inmovilizado material y en las existencias de inmuebles construidos por la empresa, siempre que dichos gastos se devenguen antes de la puesta en condiciones de explotación del activo (norma de valoración 2ª de las NASEI), nos hace pensar que dicho tratamiento puede hacerse extensivo a las empresas constructoras cuando la misma ejecute un edificio cuyo fin sea destinarlo a la venta.

Al margen de los tipos o categorías anteriores, las normas que estamos analizando nos llevan a considerar además los siguientes criterios, relacionados con los costes de los contratos:

- El AVIS 99-10 (apartado 4.1) incluye, dentro de los gastos relativos a un contrato de larga duración, a las dotaciones por provisiones para riesgos e incertidumbres correspondientes a los excesos de los gastos directos previsibles que la experiencia de la empresa considere probables. Las NASEC no hacen esta mención expresa. No obstante, de acuerdo con estas mismas normas, el ejercicio de la prudencia deberá siempre tenerse presente y, por ende, en situaciones de incertidumbre, se habrán de estimar y reconocer adecuadamente los riesgos asociados a la misma, de manera que los gastos no se infravaloren. Por ello, en la parte tercera de las NASEC (*Subgrupo 49: Provisiones por operaciones de tráfico*) se contempla la dotación de provisiones diversas en respuesta a riesgos tales como los de indemnizaciones al personal, de terminación de obras y de pérdidas por obras. En cualquier caso, el AVIS 99-10 es mucho más explícito respecto de los costes a registrar que derivan de la dotación de provisiones para pérdidas por obras.
- Los costes que se relacionan directamente con un contrato, pero comprometidos anteriormente a la firma del mismo con vistas a su obtención (**costes de**

precontrato), 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 va a obtenerse. Estos criterios sobre el tratamiento de los costes de precontrato son prácticamente coincidentes en el AVIS 99-10 (apartado 4.2) y en las NASEC (norma 18ª).

3. Reconocimiento de Ingresos y Gastos: Métodos para su Cuantificación.

Si es fundamental la discriminación de cuáles son los gastos e ingresos para la determinación del resultado en los contratos de larga duración, igualmente lo es el momento de su reconocimiento y los métodos utilizados para su cuantificación. En cuanto a estos últimos, tanto el PCG (artículo 380-1) como el AVIS 99-10 (apartado 2.1), indican que el reconocimiento de gastos e ingresos relativos a los contratos de larga duración se efectuará, bien en función del avance, bien a la finalización. No obstante, inmediatamente después de definir ambos métodos y de aclarar, por tanto, respecto de la opción del contrato cumplido, que según la misma únicamente se registran la cifra de negocios y el beneficio de cada contrato al terminar la operación —activándose mientras tanto, como trabajos en curso, los costes incurridos y, como anticipos de clientes, las certificaciones admitidas—, se aclara que el método del grado de avance es preferente, porque refleja mejor la realidad de las operaciones y conduce a una información financiera de más calidad. Curiosamente, a partir de aquí ya no hay más referencias al método de la conclusión de la producción.

Hay otra peculiaridad, digna de mención a este respecto, que presenta la normativa francesa —en esta ocasión, el PCG—, cual es la alternativa que introduce el artículo 380-1/ IV respecto de la determinación del resultado según el avance: la referida *técnica del avance*, según la cual la cifra de negocios y el resultado se determinan según el grado de realización, y la denominada de los *ingresos netos parciales*, mediante la que el resultado se calcula en función del grado de avance, pero la cifra de negocios se reconoce sólo a la conclusión.

La legislación española, en la norma de valoración 18ª de las NASEC, también admite como válidos los métodos del porcentaje de realización y del contrato cumplido, pero este último únicamente en aquellas situaciones en que no se cuente con medios para poder hacer estimaciones fiables, o bien, que existan determinados riesgos de carácter extraordinario que impidan el normal desarrollo del contrato. En los demás casos, se debe aplicar el del porcentaje de realización.

La adopción de estos criterios y su prevalencia, en realidad, según nuestra opinión, proviene de la normativa de AECA, especialmente de su Documento 13 sobre principios

contables (AECA, 1992b). Pues, en efecto, en éste (AECA, 1992b) se plantean como métodos para el reconocimiento de los ingresos, en contratos de larga duración, el del porcentaje de realización y el del contrato cumplido. Añadiendo que “para la selección del método a utilizar se tendrán en cuenta las circunstancias que en cada situación determinen cuál es el más adecuado, atendiendo al principio de uniformidad o consistencia respecto a su futura utilización”. E indicando, por otra parte, en el Documento 8 (AECA, 1992a), que “en principio, desde el punto de vista conceptual, parece más conveniente en este caso seguir el método del porcentaje de realización, a fin de periodificar adecuadamente ingresos y gastos entre los ejercicios sobre los que se extienda el contrato”.

Por lo que se refiere al **porcentaje de realización**, el AVIS 99-10 señala que “si la empresa está en disposición de estimar de modo fiable el resultado final, el resultado del periodo se reconoce según el avance aplicando al resultado final el porcentaje de realización”. Esta posición es posible que de sostén lógico a la alternativa de los ingresos netos parciales a que antes nos hemos referido.

En las NASEC el planteamiento que se hace es de otro tipo, aunque las consecuencias finales sean las mismas en ambos casos; de modo que se exigen las dos condiciones antes aludidas —medios y control para hacer estimaciones y ausencia de riesgos extraordinarios o anormales y de duda sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por el cliente— y, si no se cumplen, no se puede utilizar el método del porcentaje de realización. Obviamente, de no existir tales limitaciones y/o incertidumbres, pudiendo la empresa realizar estimaciones fiables sobre las distintas magnitudes del contrato, se aplicará dicho método.

Cuando el resultado final estimado es negativo el AVIS 99-10 (apartado 2.2) establece que dicha pérdida se reconozca en su totalidad, inmediatamente. Las NASEC no recogen esto expresamente, pero del análisis de las cuentas de provisiones para pérdidas por obras (*498 Provisión para pérdidas por obras, 6956 Dotación a la provisión para pérdidas por obras, 7956 Provisión para pérdidas por obras aplicada*) se deduce un planteamiento prácticamente idéntico.

El AVIS 99-10 (apartado 2.5), para la aplicación del porcentaje de realización en los contratos de precio fijo exige, como condiciones de fiabilidad de las estimaciones: que puedan valorarse razonablemente bien los ingresos totales del contrato, presumiendo que ello será posible cuando en el contrato están claramente establecidos los derechos y deberes de las partes, el precio o contrapartida a satisfacer y la forma y plazos de pago; que puedan identificarse con claridad y valorarse fiablemente el montante total de los costes imputables al contrato (incurridos y por incurrir); que el grado de terminación a la fecha de cierre

pueda ser medido con fiabilidad; que sea probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; y que se disponga de herramientas de gestión de contabilidad analítica y de presupuesto financiero, que permitan validar y revisar el grado de avance y los ingresos y costes estimados a cada fecha.

Por su parte, las NASEC que, como hemos dicho, contemplarían tanto los contratos de precio fijo como los de margen sobre el coste, no mencionan expresamente, como apartado independiente, tales condiciones de fiabilidad. Sin embargo, la mayor parte de ellas se encuentran subsumidas, indudablemente, en los propios, y ya mencionados, requisitos para poder emplear el método del porcentaje de realización.

En este sentido, debemos recordar que la primera de dichas exigencias es (norma de valoración 18ª) 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”. Y por lo que se refiere al requerimiento de que se disponga de herramientas de gestión de contabilidad analítica y de presupuesto financiero, aunque las NASEC lo que hacen al respecto es una simple recomendación (Introducción II, 11), es evidente que para poder realizar todo el control y todas las estimaciones requeridas en los puntos restantes, dichas herramientas son indispensables. De forma tácita, por tanto, se está solicitando su presencia, y con ello, creemos que las NASEC se sitúan en la línea de la normativa francesa.

Podemos observar cómo le falta a las normas españolas la condición de que “sea probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato”, quizás por falta de tradición en el seguimiento de los planteamientos de la teoría del marco conceptual (véase IASC, MC, 1989, párrafo 83), que ha impuesto como requisito clave, para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, que “sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa”. En cualquier caso, pensamos que esta condición, por su evidente necesidad, también se encuentra latente en las NASEC.

En cuanto al significado y efectos de aplicación del método del porcentaje de realización, debemos mencionar que el AVIS 99-10 (apartado 2.1) establece que “...consiste en contabilizar el volumen o cifra de negocios y el resultado a medida que avanzan los contratos”. Pero, no lo hace de igual manera, en nuestra opinión, el PCG francés, dada la opción de los ingresos netos parciales que introduce, que varias veces hemos referido, según la cual los ingresos del contrato no se reconocerían paulatinamente, sino únicamente a su finalización, si bien el resultado (ingreso neto) sí se registraría de forma regular (PCG, pág. 38-39 y 135-136).

Las NASEC hacen una conceptualización similar del método, aunque mucho más breve, al referirse exclusivamente a los ingresos y dar por hecho el reconocimiento de los costes incurridos y, obviamente del beneficio, según las cuales (norma de valoración 18^a) “por este método se reconocerán los ingresos por obra ejecutada en base al grado de realización del contrato al final de cada periodo contable”.

En síntesis, podemos resaltar que el método del porcentaje de realización, tanto en las normas francesas como en las españolas supone:

- a) contabilizar los ingresos del contrato en cada periodo en atención al porcentaje de realización correspondiente al mismo;
- b) contabilizar todos los gastos que hayan concurrido para la realización del contrato en la fecha de cierre;
- c) activar mediante existencias, trabajos en curso o cuentas de periodificación los costes que no se correspondan con el avance y que, en cambio, se puedan incorporar a una actividad futura del contrato, tales como compras de materiales no incorporados aún a la obra, facturaciones de subcontratistas relativas a trabajos por realizar, etc.;
- d) registrar, en su caso, mediante provisiones, las pérdidas estimadas para el contrato en su conjunto que no se hayan reconocido ya según el método del grado de avance.

En cuanto a la variante de los **ingresos netos parciales**, sólo tratada en el PCG francés, más bien nos parece un híbrido entre porcentaje de realización —aplicado en este caso únicamente a los beneficios— y contrato cumplido —cuya filosofía domina en el reconocimiento de los ingresos, como partida expresiva de la actividad de la empresa—. La mecánica contable del mismo supone arbitrar una cuenta del activo del balance que recoge los beneficios de cada año obtenidos aplicando el porcentaje de realización, y otra cuenta del estado de resultados que, fuera de la cifra de negocios, contiene el ingreso neto o resultado imputable a cada periodo; los trabajos en curso se incorporan como tales al balance a precio de coste; de modo que lo que sucede, en realidad, es que en dicho estado contable se incluyen los citados trabajos a precio de venta (parte por su precio de coste y parte por el beneficio o ingreso neto calculado a la fecha); a la finalización del contrato se reconoce el ingreso bruto global como una venta, lo que implica la cancelación de las partidas relativas a los contratos en curso a precio de coste y a los beneficios parciales de dichos contratos (véase Álvarez y Carrasco, 2000, págs. 291-292³).

³ Besteiro y Sánchez (1992, págs. 194-199) tratan también de este procedimiento, como una variante

En nuestra opinión, esta variante proporciona una información menos relevante, ya que no suministra datos, en la cuenta de pérdidas y ganancias, sobre la actividad desarrollada en cada periodo, cuya información sabemos que se proporciona por la vía de las ventas o ingresos del ejercicio, componentes principales de la cifra de negocios.

De otra parte, tanto la normativa francesa como la española señalan diversos **procedimientos para la determinación del estado de realización** del contrato. Así, el AVIS 99-10 (apartado 2.3) contempla como medidas esenciales del mismo: la proporción entre los costes de los trabajos y servicios incurridos y los costes totales estimados para el contrato (universalmente denominado *cost to cost method*); la proporción física ejecutada a la fecha del contrato; o el examen/ estudio que permita evaluar el volumen de los trabajos o servicios realizados.

Las NASEC coinciden exactamente en la primera de las opciones citadas (*cost to cost method*), si bien mencionan a ésta en segundo lugar, y, en primer término, introducen otra alternativa consistente en “la valoración de las unidades de obra ejecutadas a los precios establecidos en contrato”, la cual, desde nuestro punto de vista, es peculiar y rompe, en cierto modo, la uniformidad del planteamiento del método del grado de avance que se aprecia en el resto de las normas analizadas. En realidad, esta variante no es más que un mecanismo concreto de cálculo que se puede insertar en la tercera clase de medidas del estado de realización a que antes nos hemos referido, es decir, el examen o estudio que permita evaluar el volumen de los trabajos o servicios realizados.

Sobre los anticipos y pagos recibidos del cliente, el AVIS 99-10, implícitamente, asume el hecho de que, en realidad, no reflejan necesariamente la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha, al explicar (apartado 2.7) que los ingresos contractuales contabilizados —sobre la base de certificaciones de obra— deberán regularizarse después, una vez estimados los ingresos correspondientes al porcentaje de realización. Y, de manera expresa, esta misma norma (apartado 2.3) insiste en la misma cuestión, al comentar con toda claridad que “el porcentaje de avance no puede medirse, en la práctica, exclusivamente a partir ni de los elementos jurídicos derivados de los contratos (recepción de la obra, transmisión de la propiedad, ...), ni de los elementos financieros (facturaciones parciales, anticipos, ...).

En el mismo sentido, las NASEC arbitran, para la contabilización de los ingresos y de sus derechos y obligaciones derivados, diversas cuentas que representan la posibilidad de que las certificaciones de obra emitidas por el contratista —que se registrarán mediante la cuenta *700 Obra ejecutada y certificada*, con cargo a la del correspondiente cliente—, no

del método del input en la contabilización del criterio del grado de avance.

reflejen la obra efectivamente realizada. Se trata de la 434 *Cientes obra ejecutada pendiente de certificar*, cuya contrapartida será la 706 *Obra ejecutada, pendiente de certificar*”, y de la 439 *Cientes obra certificada por anticipado*, de naturaleza acreedora, que implica una minoración de los ingresos por obra certificada.

En nuestra opinión, la diferencia sustancial entre la normativa francesa y española, sobre los métodos de reconocimiento de las cifras del contrato según el grado de avance, está en la introducción por parte española de la alternativa de la relación valorada, a la que no se refiere expresamente la francesa. Además, esta peculiaridad de las NASEC se acentúa, si, como es el caso, se le da un apoyo mayor, de cara a su aplicación. De hecho, la evaluación de la composición de la cifra de ventas que hacen las NASEC (Introducción II, 10) está pensada, a nuestro entender, esencialmente para el caso en que se aplique esta alternativa, y así la citada cifra, según se indica, vendrá dada por:

- unidades de obra que estén terminadas al finalizar el ejercicio al que corresponden las cuentas anuales y certificadas en el mismo;
- unidades de obra terminadas al finalizar el ejercicio al que corresponden las cuentas anuales y que no hayan sido certificadas; y
- unidades de obras certificadas en ejercicios anteriores y terminadas durante aquél al que corresponden las cuentas anuales.

Y, por el contrario, del *cost to cost method*, aún siendo admitido, apenas se ofrece tratamiento alguno del mismo en las NASEC, al punto de que, como ya comentamos, no viene mención alguna respecto de los costes de contrato a considerar al efecto.

Como se pone de manifiesto en Álvarez y Carrasco (2000, págs. 422-424), esta variante de la relación valorada no es un criterio estrictamente de grado de avance porque la filosofía del método del porcentaje de realización es la de obtener una medida relativa del nivel de ejecución del contrato, en forma de cuota, prorrata, índice o porcentaje del total, bien de forma directa, tomando en consideración la producción realizada, bien indirectamente a través de mediciones de las inversiones en factores. Porcentaje que después deberá ser aplicado a los ingresos totales estimados para el contrato o, en su caso, a los costes y/o a los resultados finales previstos, dependiendo de la opción de cómputo que se emplee⁴.

La relación valorada, sin embargo, mide las unidades de obra ejecutadas y les aplica los precios convenidos, con lo que obtiene un montante monetario de la obra

⁴ Al respecto, el AICPA norteamericano promueve dos alternativas, entre la opción con base en el ingreso y la opción con base en el resultado (AICPA, 1981, SOP 81-1, párrafos 80 y 81)

realizada hasta el momento que no puede considerarse la medida del grado de avance en términos de producción, en el sentido que se le da habitualmente de dimensionar la obra ejecutada por comparación con un proyecto total, puesto que el ratio que relaciona a la valoración de la obra ejecutada hasta la fecha a precios de contrato con la valoración total estimada de la obra, no sería representativo del porcentaje de realización de la obra hasta el momento, dado que las diferentes unidades de obra de un contrato pueden tener muy diversos grados de rentabilidad (unidades buenas y unidades malas).

Por otra parte, la relación valorada, tal y como se concibe por las NASEC, no necesitaría estrictamente de una contabilidad de costes, ni de una gestión presupuestaria que revisara sistemáticamente las estimaciones de ingresos, costes y resultados, estribando su única dificultad en la medición y valoración de la obra ejecutada. Con lo cual, en el caso español, se hace depender, en gran medida, el resultado de una obra, de una adecuada gestión de ingresos más que del acertado control de costes requeridos por otras normativas.

Finalmente, señalar que la principal debilidad de la alternativa de la relación valorada deriva de la consideración de que el centro generador del beneficio es, o debe ser, el contrato en su conjunto, y no cada una de las unidades de obra contempladas en el proyecto que lleve asociado (González, 1994), de modo que, en consecuencia, los resultados correspondientes a un contrato deberían distribuirse de manera uniforme a lo largo de todo el periodo de tiempo que dure su realización. Y, con el procedimiento de la relación valorada, esto no se consigue, sino que, por el contrario, es posible que la distribución temporal del resultado, por mor de la falta de homogeneidad de la rentabilidad de las unidades de obra, sea muy heterogénea⁵.

En conclusión, el criterio de la relación valorada español es un procedimiento mucho más cercano al que en la normativa y literatura norteamericanas se denomina de “base acumulativa” (Wolkstein, 1978, pág. 45) según el cual se reflejarían los ingresos en atención a la obra facturable —que puede no coincidir con la certificada— a los precios estipulados en el contrato.

4. Beneficio Cero versus Contrato Cumplido

Otra diferencia fundamental entre las soluciones contables de las normativas en estudio estriba en el diferente tratamiento que afrontan en los casos en que existan dificultades para la aplicación del método del porcentaje de realización.

⁵ Álvarez y Carrasco (2000, págs. 453-455) propone un procedimiento de corrección de márgenes, con el criterio de la relación valorada, que es interesante, incluso como herramienta de gestión.

La normativa francesa —que, en cualquier caso, parece admitir el método del contrato cumplido, si bien considera preferible al del porcentaje de realización— se centra en el análisis de los supuestos en que las estimaciones no son suficientemente fiables y arbitra diversas soluciones, que tienden a fomentar el empleo, en lo posible, al menos de la alternativa del *beneficio cero*, es decir, del reconocimiento de ingresos hasta el límite de los costes incurridos.

Así, en efecto, distingue, inicialmente, entre si la mayor probabilidad es de benéfico o de pérdida (AVIS 99-10, apartado 2.4), estableciendo, en el primer caso, la solución del beneficio cero y, en el segundo, la de la dotación de una provisión si se pudiera hacer una estimación razonable de dicha pérdida, entendiendo por nuestra parte que, también en esta alternativa, se contabilizarían ingresos hasta el límite de los costes incurridos a recuperar.

Y posteriormente analiza toda una serie de posibilidades, para el supuesto de pérdida como opción más probable, en función de la mayor o menor capacidad de estimación de la misma. En este sentido plantea, a través de la utilización de hipótesis alternativas, como primera solución, la selección de la hipótesis más probable y dotar una provisión por su cuantía; si no fuera posible seleccionar la más probable, se escogería la más baja y se informaría en el anexo y, finalmente, en el caso de ni siquiera existiera capacidad para estimar rangos de hipótesis sobre la pérdida, establece que se de información en el citado anexo sobre la existencia y naturaleza de la incertidumbre.

En nuestra opinión, el esquema de alternativas que establece el AVIS 99-10 posibilita una mayor uniformidad de planteamientos para la contabilización de contratos de construcción, y da lugar a una información relevante en la mayoría de ocasiones ya que, entre otras cosas, proporciona información periódica sobre la actividad desarrollada por la empresa en la ejecución de contratos, por la vía de la cifra de negocios —en que se integran los ingresos reconocidos— del estado de resultados.

La normativa española, por el contrario, no hace el más mínimo análisis de la evaluación de las incertidumbres de las estimaciones despreciando, en nuestra opinión, el recurso a las alternativas o rangos de hipótesis, de forma que, de manera mucho más simple, soluciona el problema imponiendo el contrato cumplido, cuando la empresa no disponga de capacidad para hacer estimaciones razonables o existan riesgos anormales o extraordinarios. Y así, asume que la cuenta de pérdidas y ganancias no contenga, en tales casos, información sobre la actividad que paulatinamente se ha desarrollado en la ejecución del contrato, debiendo esperar a la finalización de éste para incorporar la citada información.

5. A Modo de Conclusión

La nota común entra las normas francesas y españolas sobre contabilidad de contratos de construcción es que ambas se inclinan por dar preferencia al método del porcentaje de realización para el reconocimiento de los resultados periódicos. No obstante, en tanto que los pronunciamientos del CNC francés parecen admitir el método del contrato cumplido también con carácter general, las Normas de Adaptación Sectorial del ICAC español únicamente contemplan a éste para los casos excepcionales en que la empresa no tiene capacidad para realizar estimaciones o existen riesgos extraordinarios.

La normativa francesa, particularmente el AVIS 99-10, está mucho más desarrollada, en línea con los planteamientos de las Normas Internacionales de Contabilidad, y se preocupa sobremedida por aportar soluciones cuando las cifras del contrato no pueden estimarse con suficiente fiabilidad, soluciones que tienden a reconocer ingresos siempre —hasta el límite de los costes incurridos si la mayor probabilidad es de pérdida— y a dotar las correspondientes provisiones para pérdidas, en su caso. El desarrollo de las normas españolas, en ese sentido, apenas existe.

En ambas legislaciones existen otras peculiaridades dignas de mención. Destaca el criterio de los *ingresos netos parciales* del PCG francés que, desde nuestro punto de vista, no es un procedimiento completo de grado de avance, sino mixto entre éste y el del contrato cumplido. Y la alternativa de la *relación valorada* de la Adaptación Sectorial española que, por otros motivos, tampoco consideramos estrictamente expresiva del porcentaje de realización y, por ello, de menor utilidad en el proceso de distribución del resultado del contrato entre los periodos contables que abarca.

Finalmente, debemos mostrar nuestro deseo de que la práctica normalizadora española —en este caso, sobre los problemas concretos de los contratos de construcción— se adapte lo más posible a los nuevos planteamientos de la normativa internacional, como ya ha hecho en gran medida la normativa francesa, en aras de la homogeneidad y de la relevancia de la información contable en entornos territoriales cada vez más globales.

6. Bibliografía

AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1992a):

Documento núm. 8, Serie Principios Contables, *Existencias*, 5ª ed. Madrid.

AECA (1992b): Documento núm. 13, Serie Principios Contables, *Ingresos*, 2ª ed., Madrid.

- AICPA, American Institute of Certified Public Accountants (1981):
Statement of Position (SOP) 81-1, *Accounting for performance of construction-type and certain production-type contracts*, Nueva York.
- Álvarez López, J.M^a.C y Carrasco Díaz, D. (2000): *El cálculo del beneficio en las empresas constructoras (Métodos contables: soluciones y propuestas prácticas)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Besteiro Varela, M.A. y Sánchez Arroyo, G. (1992): *Contabilidad Financiera y de Sociedades*. Editorial Pirámide, Madrid.
- CNC, Conseil National de la Comptabilité (1998): Plan Comptable Général, París, reescrito e incorporado al Avis 98-13, de 17 de diciembre.
- CNC (1999): Avis núm. 99-10, *Contrats à long terme*, París, septiembre.
- Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas (1996): “Análisis de la conformidad entre Normas Internacionales de Contabilidad y las Directivas Comunitarias sobre Cuentas”, Documento XV/7003/96 rev. 2, en ICAC (1998), BOICAC núm. 33, marzo.
- Consejo de las Comunidades Europeas (1978): “IV Directriz”, Diario oficial, núm. L 222/11, de 14 de agosto de 1978, traducción del texto francés de Mme. AMIRAULT, publicación del Instituto de Planificación Contable, Madrid.
- 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”, en *Actualidad Financiera*, núm. 16/18, 24 de abril.
- IASC, International Accounting Standards Committee (1989): “Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros”, Londres.

IASC (1993): NIC núm. 11 (revisada), “Contratos de construcción”, Londres.

ICAC, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1993): “Normas de adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras” (NASEC), aprobadas por Orden Ministerial de 27 de enero de 1993 (BOE de 5 de febrero).

ICAC (1994): “Normas de adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias” (NASEI), aprobadas por Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1994 (BOE de 4 de enero de 1995).

OECCA, Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrèès (1981): *Recommandation a l’usage des membres de l’Ordre —Principes Comptables— num. 11, Les pertes sur contrats à long terme*, París.

OECCA (1991): *Avis du Conseil Superieur —Principes Comptables— núm. 25, La prise en compte des produits*, París.

Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

Wolkstein, H.W. (1978): *Métodos contables en la industria de la construcción*, traducción de ZABALA CAHUE, S. Editorial Deusto, Bilbao.