

ISABEL MARÍA GARCÍA SÁNCHEZ*Área de Economía Financiera y Contabilidad. Facultad de
Economía y Empresa. Universidad de Salamanca***Extracto:**

LAS peculiaridades inherentes a las distintas actividades desarrolladas por las empresas obligan al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la emisión de adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad que permitan a las mismas evitar aquellos vacíos contables con los que pueden encontrarse como consecuencia de la generalización del plan contable.

Las modificaciones realizadas en las adaptaciones sectoriales son amplias y abarcan las cinco partes que forman el mismo. En este artículo nos centramos en el estudio de las normas de valoración intentando clarificar las diferencias obtenidas, o relacionándolas con otra normativa vigente. Para ello hemos estructurado el trabajo utilizando la agrupación de los cambios de las distintas adaptaciones en función de cada una de las normas con respecto al plan y, posteriormente, se ha procedido al comentario de las nuevas normas.

Sumario:

Introducción.

I. Normas de valoración.

1. Inmovilizado material.
2. Inmovilizado inmaterial.
3. Gastos de establecimiento.
4. Gastos a distribuir en varios ejercicios.
5. Clientes y proveedores.
6. Existencias.
7. Diferencias de cambio en moneda extranjera.
8. Compras y gastos.
9. Ventas e ingresos.
10. Subvenciones.
11. Fondo de reversión.
12. Uniones temporales de empresa.
13. Otras normas de valoración.

II. Comentarios finales.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

Las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad (PGC) no pretenden ser exhaustivas, siendo susceptibles de posteriores desarrollos. Los mismos suelen ser recogidos en las Resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), o bien, se realizan ampliaciones de las normas del PGC en sus diversas adaptaciones sectoriales, permitiendo valorar aquellos conceptos o adecuarse a las características especiales de la actividad de cada sector.

En este apartado se pretenden reflejar las variaciones recogidas, respecto a las normas de valoración, en los planes sectoriales en relación con el PGC, intentando clarificar las diferencias obtenidas, o relacionándolas con otra normativa vigente.

I. NORMAS DE VALORACIÓN

1. Inmovilizado material.

Las modificaciones realizadas en las distintas adaptaciones sectoriales del PGC, no tratan de exponer nuevas normas de valoración ¹ de los distintos inmovilizados, sino recoger el procedimiento contable para aquellos elementos que, debido a su especificidad a determinadas actividades y a la generalidad en la enumeración del plan, se encontraban ante un «vacío» reglamentario en el momento de proceder a su registro como bien material de la empresa o sociedad.

En otras ocasiones, las adaptaciones recogen conceptos estipulados en la Resolución de 16 de mayo de 1991 realizada por el ICAC, ampliando o adecuando su contenido a las características de la actividad empresarial tratada en cada una de ellas.

¹ Señalando a MONTESINOS (1991, pág. 560) «de acuerdo con el principio de adquisición, la norma general de valoración de los activos es la de que sus elementos se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción, sin perjuicio de las correcciones valorativas necesarias para recoger su depreciación».

Las diferencias obtenidas, resumidas en el **cuadro 1**, son expuestas a continuación, en función de la adaptación sectorial donde han sido reflejadas.

CUADRO 1. INMOVILIZADO MATERIAL

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Empresas constructoras	<ul style="list-style-type: none"> • Maquinaria de obra.
Federaciones deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Animales deportivos.
Empresas inmobiliarias	<ul style="list-style-type: none"> • Activo en condiciones de explotación. • Capitalización de gastos financieros. • Correcciones de valor. • Normas particulares del inmovilizado material.
Sociedades anónimas deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Estadios y pabellones. • Trofeos deportivos.
Empresas del sector eléctrico	<ul style="list-style-type: none"> • Activo en condiciones de explotación. • Capitalización de gastos financieros. • Normas particulares del inmovilizado material.
Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje	<ul style="list-style-type: none"> • Activo en condiciones de explotación. • Capitalización de gastos financieros. • Inversiones en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

1.1. Empresas constructoras.

En la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, desarrolla en el apartado de normas particulares sobre el inmovilizado material la regulación contable de aquella maquinaria de obras utilizada en el exterior del país. Según dicha norma, se amortizará en función de la duración de la obra u obras en que va a ser utilizada, teniendo en cuenta el valor residual a la finalización de las mismas.

Esta norma de valoración será aplicable si se cumplen dos requisitos:

- Los bienes sitos en el exterior tendrán el carácter de maquinaria de obra, es decir, serán utilizadas en el proceso de construcción.
- La empresa constructora no tenga la intención de transportarlas de nuevo a territorio nacional.

1.2. Federaciones deportivas.

Respecto a la adaptación sectorial del PGC para las federaciones deportivas de las modificaciones realizadas respecto a las normas de valoración del inmovilizado material, conviene destacar en el apartado de normas particulares sobre el inmovilizado material la valoración de los animales deportivos por el total de los gastos de adquisición que recoge el ICAC. Respecto a las crías no adquiridas y destinadas a la actividad deportiva, se valoraran de acuerdo al menor importe de los siguientes valores:

- Se contabilizarán los costes de crianza, así como aquellos gastos financieros adscritos a ella.
- Precio de mercado.

1.3. Empresas inmobiliarias.

Las modificaciones introducidas en la adaptación sectorial para las empresas inmobiliarias pueden resumirse en cuatro puntos, una primera modificación consistirá en la inclusión de la definición de un activo en condiciones de explotación, la segunda abarcará la capitalización de los gastos financieros, en un tercer punto se tratarán las correcciones de valor, para en una cuarta, ya en las normas particulares sobre el inmovilizado material, pasar a tratar determinados aspectos característicos del sector inmobiliario.

1. Un activo inmovilizado valorado a su precio de adquisición o al coste de producción se encontrará en condiciones de explotación si está disponible para su utilización, con independencia de haber obtenido o no los permisos administrativos. Los terrenos y solares se encontrarán en condiciones de explotación en el momento de haber finalizado las obras previas para la realización de construcción.

2. Respecto a la capitalización de los gastos financieros ², el ICAC establece las siguientes normas:

- a) Los activos compuestos, cuyas partes puedan utilizarse de forma independiente unas de otras, y en el tiempo; la adaptación sectorial establece la interrupción en momentos diferentes de la capitalización para cada parte del activo.

² Los gastos financieros vienen definidos en la Resolución emitida por el ICAC con fecha 30 de julio de 1991 «comprenderán los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado material».

- b) En caso de interrumpirse la construcción del inmovilizado, se paralizará igualmente la capitalización de los gastos financieros ³.
- Se producirá la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición de terrenos y solares en condiciones de explotación. Teniendo en cuenta que si se produce una paralización en las obras de adaptación, es decir, la fecha de incorporación del terreno o solar al patrimonio de la empresa es distinta a la del comienzo de las obras, no se podrán capitalizar los gastos financieros.

De lo expuesto anteriormente debe informarse en la memoria.

- c) El procedimiento para capitalizar gastos financieros en el inmovilizado en curso, o para aquellos muebles en construcción con plazo de realización superior al año, establece las siguientes normas:

c.1) Las primeras fuentes de financiación a considerarse serán las específicas de cada elemento ⁴. Los gastos financieros que originen estas fuentes de financiación se imputarán proporcionalmente como mayor valor del inmovilizado en curso o aquellas existencias en construcción.

c.2) Los fondos propios de la empresa se asignarán a los elementos expuestos anteriormente en proporción a su valor contable deducida la financiación específica ya imputada. Esta financiación no generará ningún tipo de gasto financiero.

c.3) La financiación ajena de carácter no comercial, excluida la específica, así como aquella imputable a otros elementos del activo, será asignada de forma proporcional ⁵ al valor contable del inmovilizado en curso y de las existencias en construcción descontada la financiación específica y la parte proporcional asignada de los fondos propios. Los gastos financieros originados por esta deuda serán asignados a estos bienes.

³ MONTESINOS (*ob. cit.*, págs. 564-565) con relación al PGC indica «tampoco se menciona en la normativa limitaciones con respecto al cómputo de intereses en períodos de inactividad o retrasos justificados en la puesta en marcha, o en el caso de costes en las actividades productivas. Cuando el período de puesta en marcha o de producción se alargue injustificadamente o se interrumpa la actividad, debería interrumpirse la incorporación de intereses a los activos».

⁴ Establece que en caso de inmuebles en construcción, deben tenerse especialmente en cuenta aquellas deudas producidas por los elementos integrantes en el coste del mismo.

⁵ Recogido en la Resolución mencionada sobre inmovilizado material del ICAC, donde se especifica en la norma sexta, apartado 5: «No obstante lo previsto en el número 2 de esta NORMA, si existieran fuentes de financiación ajena no obtenidas específicamente para la adquisición o construcción del inmovilizado, se podrá capitalizar los gastos financieros devengados por estas deudas en función del **tipo medio efectivo de interés** (la negrita es nuestra), que se determinará de la siguiente forma:

- a) Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se procederá al cálculo del total de gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio se obtendrá de relacionar los dos componentes anteriores, y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.
- b) La magnitud obtenida en el apartado anterior será aplicada a la parte de inversión del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones excluidas las deudas comerciales».

3. En las correcciones de valor del inmovilizado material, la adaptación hace especial hincapié en la dotación de provisiones por depreciación que recojan pérdidas previsibles de valor, como consecuencia de la promulgación de leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo que puedan afectar al valor de mercado de los terrenos e inmuebles de las áreas incluidas en dichas normativas.

Contablemente, deberá distinguirse la afección al terreno y la del resto del inmueble. La provisión dotada deberá indicarse en la memoria.

4. En las normas particulares sobre el inmovilizado material, deben señalarse tres modificaciones:

- a) Se amplía lo referente a construcciones establecido en el PGC, tanto las destinadas a uso por parte de la empresa, como aquellas destinadas al arrendamiento.
- b) Se prevé que la inmobiliaria pueda destinar aquellos bienes recogidos en el inmovilizado a la partida de existencias, a través de la cuenta 609, por el valor neto contable, traspasándose las provisiones por depreciación en caso de que existieran.
- c) Se indica que aquellas indemnizaciones realizadas a arrendatarios que supongan un aumento de la rentabilidad futura del bien deberán incorporarse al activo ⁶.

1.4. Sociedades anónimas deportivas.

La adaptación sectorial para estas sociedades incluye dos nuevos apartados, indicando las normas a seguir en la contabilización de dos bienes intrínsecamente relacionados con los deportes: estadios y pabellones, y trofeos deportivos.

1. Por una parte, se establecen los importes que deben recogerse en el precio de adquisición o coste de producción de los estadios y pabellones, que son los a continuación expuestos:

- Instalaciones y elementos de carácter permanente.
- Tasas inherentes a la construcción y honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.
- El valor del terreno.

⁶ Aplicación del criterio de costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material, reflejados en la norma 3.ª del PGC.

2. Respecto a los trofeos deportivos, se reflejan las dos condiciones que deben cumplir los mismos para poder ser contabilizados como inmovilizado material:

- El valor venal resultado de una tasación pericial de sus componentes es significativo.
- Dicho valor no es objeto de revalorizaciones, ni puede someterse a una depreciación sistemática.

1.5. Empresas del sector eléctrico.

Las modificaciones realizadas en esta adaptación se corresponden a las señaladas en la modificación núm. 1 y 2 para las empresas inmobiliarias. Señalar que respecto a la activación de los gastos financieros, la norma es aplicada para el inmovilizado en curso y las existencias de combustible nuclear.

1.6. Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

La adaptación de estas sociedades se adscribe a lo reflejado para las empresas que operan en el sector eléctrico e inmobiliario respecto a las modificaciones indicadas como núm. 1 y 2, apartados 2.a) y 2.b), sin tener en cuenta el proceso de activación de los gastos financieros.

1. Respecto a los gastos financieros, deben desglosarse en dos imputaciones:

- Los gastos financieros producidos por deuda utilizada específicamente en la inversión se imputarán por el importe íntegro.
- Los gastos financieros que no financian específicamente ningún elemento, excluidas las deudas comerciales, se imputarán de acuerdo a las siguientes reglas:
 - Si el valor contable de la vía de peaje menos la financiación específica es superior a los fondos propios, entonces, los gastos financieros de aquella financiación ajena no específica se capitalizarán mediante el siguiente coeficiente:

$$\frac{\text{Valor contable de la vía de peaje} - \text{Financiación específica} - \text{Fondos propios}}{\text{Valor contable del total de activos} - \text{Total financiación específica} - \text{Fondos propios} - \text{Deudas comerciales}}$$

Siendo el importe máximo a capitalizar el total de gastos financieros de deuda ajena no específica, excluida la deuda comercial.

- Si el valor contable de la vía de peaje menos la financiación específica es inferior a los fondos propios, entonces, los gastos financieros de aquella financiación ajena no específica no se capitalizarán.

2. Respecto a las normas particulares sobre el inmovilizado material, indica qué gastos formarán la inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje:

- Estudios técnicos y económicos, proyectos, expropiaciones, indemnizaciones y reposición de servicios y servidumbres.
- Construcción de las obras e instalaciones.
- Gastos de dirección y administración de obra.
- Gastos financieros de la deuda utilizada en estas inversiones.
- Aquellos otros costes devengados antes de la puesta en condiciones de explotación de las mismas.

2. Inmovilizado inmaterial.

Las modificaciones realizadas (resumidas en el **cuadro 2**) sobre inmovilizado inmaterial en las adaptaciones sectoriales presentan escasa incidencia, afectando a las federaciones y sociedades anónimas deportivas en relación con el tratamiento de derechos de traspaso de jugadores, y derechos de organización de acontecimientos deportivos. También se reflejan en otras adaptaciones los derechos de uso o el tratamiento de las concesiones administrativas y propiedad intelectual, reguladas en la Resolución de 21 de enero de 1992.

CUADRO 2. INMOVILIZADO INMATERIAL

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Federaciones deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos.
Sociedades anónimas deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Derechos de adquisición de jugadores. • Derechos de participación en competiciones. • Derechos de organización de acontecimientos deportivos. • Derechos sobre inversiones en terrenos o instalaciones cedidos.

CUADRO 2. INMOVILIZADO INMATERIAL (continuación)

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Entidades sin fines lucrativos	<ul style="list-style-type: none"> • Propiedad intelectual.
Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje	<ul style="list-style-type: none"> • Concesiones administrativas.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento del agua	<ul style="list-style-type: none"> • Concesiones administrativas. • Derechos sobre activos cedidos en uso.

2.1. Federaciones deportivas.

En las normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial, la adaptación sectorial normaliza la contabilización de los derechos sobre organización de acontecimientos deportivos, registrándose en caso de darse alguna de estas dos situaciones ⁷:

- Cuando hayan sido incorporados mediante su compra.
- Se activarán los gastos realizados a cierre de ejercicio, cuando existan motivos fundados en la obtención del acontecimiento deportivo.

La amortización de estos derechos se realizará dentro del período en el que los mismos generen ingresos.

2.2. Sociedades anónimas deportivas.

En relación con las normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial, las modificaciones realizadas son las siguientes:

⁷ Criterios presentes en las valoraciones del inmovilizado inmaterial en las partidas correspondientes al fondo de comercio, la primera, y en los gastos de investigación y desarrollo, la segunda.

1. Derechos de adquisición de jugadores, recogerá el importe devengado por todos los compromisos en la adquisición a otra entidad de un jugador, independientemente de su nacionalidad. Estos derechos no se encuentran relacionados con el contrato por prestación de servicios que pueda firmarse entre la sociedad y el jugador. En cambio, la amortización de los mismos estará en función de la duración estipulada en él.

2. Derechos de participación en competiciones, recogerá los importes realizados por la adquisición de derechos de participación en la competición oficial de la Liga Profesional, necesitando las condiciones siguientes:

- Han de ser adquiridos de forma onerosa.
- No han de tener carácter de cuota periódica.

Es recomendable amortizarlos sistemáticamente en un plazo breve, siempre inferior a cinco años, encontrándose la sociedad obligada a contabilizar la depreciación extraordinaria por el importe pendiente de amortizar, en cualquiera de estas dos situaciones:

- El equipo deportivo desciende de categoría.
- Pérdida del derecho de participación en dicha competición.

3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos, serán reflejados como inmovilizado inmaterial cuando se cumplan cualquiera de los dos requisitos expuestos para ello en la adaptación sectorial para las federaciones deportivas.

4. Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos, recogerán las inversiones realizadas por la sociedad en bienes o terrenos que cumplan las siguientes condiciones:

- Estén alquilados, hayan sido obtenidos por concesiones administrativas, o cualquiera otra cesión contractual.
- Las inversiones realizadas no son separables de los terrenos o instalaciones del punto anterior, y deben suponer un aumento de la capacidad, productividad o alargamiento de la vida útil de los mismos.

La amortización tendrá lugar dentro del período de tiempo menor entre su vida útil o la duración del contrato que permite el uso de los terrenos o instalaciones.

2.3. Entidades sin fines lucrativos.

En las normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial, establece la norma de valoración para la propiedad intelectual que será idéntica a la utilizada para el registro contable de la propiedad industrial ⁸, es decir, se registrarán en el momento de obtener la patente o similar los siguientes gastos:

- Gastos de investigación y desarrollo capitalizados en el momento de obtener la patente.
- Coste del registro y formalización de la propiedad intelectual.

2.4. Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

Las normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial permiten recoger la contabilización de los gastos incurridos en la obtención de concesiones administrativas ⁹.

2.5. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

En las normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial, recoge la contabilización de las concesiones administrativas con igual criterio que la adaptación sectorial anterior.

También se recogen en dicha norma los derechos sobre activos cedidos en uso, los cuales se registrarán por el importe de la contraprestación realizada por la empresa. Si no existiera la misma, por el valor venal de los derechos de uso. En caso de ser el valor de la contraprestación inferior al valor venal, se registrará por su valor venal.

Estos derechos se amortizarán durante el plazo de adscripción, y si éste fuera superior a la vida útil, se amortizarán en función de esta.

Los costes de renovación, ampliación o mejora que aumenten la productividad o supongan un alargamiento de su vida útil se contabilizarán como mayor valor del derecho de uso, realizando su amortización según los criterios anteriores.

⁸ Establecido en la norma cuarta, apartado 4, de la Resolución emitida por el ICAC sobre el inmovilizado inmaterial.

⁹ Desarrollado en la norma tercera de la Resolución emitida por el ICAC sobre el inmovilizado inmaterial.

3. Gastos de establecimiento.

Los gastos de establecimiento tienen su origen en los gastos de constitución y ampliación de capital, y los gastos de primer establecimiento, procedentes de la formación de la sociedad o de una ampliación operativa de la misma. Las modificaciones realizadas quedan resumidas en el **cuadro 3**.

CUADRO 3. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Federaciones deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos de acondicionamiento de bienes cedidos.
Sociedades anónimas deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos de acondicionamiento de bienes cedidos.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos de licitación.

3.1. Federaciones deportivas.

Con relación a los gastos de establecimiento, la adaptación sectorial permite recoger como tales aquellos gastos realizados para acondicionar bienes cedidos a la Federación por entidades públicas y privadas para la práctica deportiva, reservándose las mismas su titularidad.

3.2. Sociedades anónimas deportivas.

El ICAC permite a estas sociedades reflejar como gastos de establecimiento los gastos de instalación y acondicionamiento de terrenos cedidos en precario, cuya inversión no sea separable de los mismos y se haya realizado al inicio de la actividad, o como ampliación de la capacidad operativa antes de que se reanude la actividad.

Su amortización tendrá lugar dentro de los cinco años, y en caso de revertirse el bien antes de finalizarse las amortizaciones de la inversión, los gastos capitalizados se llevarán en dicho año a pérdidas del ejercicio.

3.3. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

Se considerarán gastos de establecimiento los gastos de licitación, es decir, los trabajos o gastos previos realizados para la obtención de nuevas explotaciones, en caso de no existir dudas sobre su adjudicación. En otro caso, se considerarán gastos del ejercicio en el que se pongan de manifiesto las circunstancias de falta de concesión.

4. Gastos a distribuir en varios ejercicios.

El PGC establece como gastos a distribuir en varios ejercicios los gastos de formalización de deudas y los gastos por intereses diferidos. Las adaptaciones sectoriales para las federaciones deportivas y las sociedades anónimas demandaban una normativa que les permitiese recoger como gastos a distribuir en varios ejercicios los soportados en la organización de acontecimientos deportivos. En las sociedades concesionarias de autopistas, puentes, túneles y otras vías de peaje, junto con las sociedades del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, se establece la normativa de la imputación de gastos por intereses diferidos. El **cuadro 4** recoge lo expuesto.

CUADRO 4. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Federaciones deportivas	<ul style="list-style-type: none"> Gastos diferidos para la organización de acontecimientos deportivos.
Sociedades anónimas deportivas	<ul style="list-style-type: none"> Derechos de imagen de los jugadores. Contratos de franquicia.
Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje	<ul style="list-style-type: none"> Gastos por intereses diferidos.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> Gastos por intereses diferidos.

4.1. Federaciones deportivas.

La norma de valoración de los gastos diferidos para la organización de acontecimientos deportivos permite que se contabilice por los importes satisfechos hasta la celebración del acontecimiento.

to, a pesar de que hayan tenido lugar antes de la concesión ¹⁰, no incluyéndose aquellos originados por la participación en campeonatos deportivos.

Se imputará como gasto de ejercicio cuando tenga lugar el acontecimiento deportivo.

4.2. *Sociedades anónimas deportivas.*

La adaptación sectorial incluye dos nuevos puntos en dicho apartado:

- Derechos de imagen de jugadores, se considerarán como sueldos y salarios de la plantilla deportiva al imputarse a resultados en función de la duración del contrato de la entidad con el deportista.
- Contratos de franquicia, se referirá a los gastos de estos contratos relacionados con los derechos de participación en competiciones, imputándose a resultados en función del período de duración del mismo. Contabilizándose como pérdida extraordinaria en caso de descenso de categoría, si la misma se produce antes de finalizar el contrato.

4.3. *Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.*

En esta norma de valoración sobre los gastos a distribuir en varios ejercicios, se trata sobre los gastos financieros diferidos de financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, estableciendo que en el momento en que cada tramo de las mismas esté en condiciones de explotación, los gastos financieros correspondientes a ellas se trasladarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Estos gastos podrán figurar en el balance como gastos a distribuir en varios ejercicios, si se cumplen las siguientes condiciones:

- Deben estar contemplados en el Plan Económico Financiero.
- Debe existir la posibilidad de obtener al menos a través de ingresos futuros el importe de los gastos financieros activados, incluidos éstos como costes en la determinación de la tarifa.
- Que la sociedad posea evidencia acerca de que los ingresos futuros permitan la recuperación de los costes previos en los que incurrió la misma.

¹⁰ Deberán existir motivos fundados en la obtención de la organización.

Para la determinación de los gastos financieros a distribuir en varios ejercicios, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. A partir del Plan Económico Financiero se determinarán:

- El total de ingresos por peaje previstos a producir durante la concesión, y con carácter anual.
- Total de gastos financieros previstos a producir durante la concesión, y con carácter anual.

2. En relación con el total de ingresos previstos a producir durante la concesión y los ingresos previstos para cada ejercicio, se obtendrá la relación entre los ingresos previstos totales y los ingresos previstos para cada ejercicio, obteniendo una proporción aplicable al total de los gastos financieros previstos para todo el período, dando lugar al importe de los mismos a aplicar a cada período.

Si el ingreso real de un ejercicio fuese superior al previsto, la proporción estaría en función del ingreso real, en lugar del previsto, realizando el ajuste de estas diferencias en el último ejercicio.

3. En cada ejercicio la diferencia entre el gasto financiero previsto y el obtenido en el apartado 2 se llevará, en caso de ser ésta positiva, a gastos a distribuir en varios ejercicios, imputándose a resultados en el momento en que la diferencia sea negativa por el importe que resulte.

4. La diferencia entre el gasto previsto en el Plan Económico Financiero y el real de un ejercicio producirá una modificación en el importe que se traslade a resultados, de acuerdo a los criterios de puntos anteriores.

5. Si fundamentado en hechos extraordinarios, se produjesen modificaciones del Plan Económico Financiero, los cambios no modificarán los gastos financieros ya imputados a resultados, aplicándose a partir del ejercicio de la modificación los criterios de los puntos anteriores. El importe pendiente de imputar a resultados de los gastos a distribuir en varios ejercicios se considerará como total de los gastos financieros previstos para el resto del período.

4.4. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

Esta norma refleja criterios idénticos a lo estipulado para las sociedades concesionarias de autopistas, puentes, túneles y otras vías de peaje.

5. Clientes y proveedores.

En lo referente a clientes y proveedores, las modificaciones realizadas se concretan en el desarrollo específico de las correcciones valorativas de los mismos, como consecuencia de situaciones especiales que se producen en cada sector.

Las modificaciones encontradas se resumen en el **cuadro 5**.

CUADRO 5. CLIENTES Y PROVEEDORES

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Empresas constructoras	<ul style="list-style-type: none"> • Provisiones por riesgo de insolvencia.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> • Provisiones por riesgo de insolvencia.

5.1. Empresas constructoras.

Respecto a la norma de valoración sobre clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico, es ampliada a subcontratistas ¹¹, su desarrollo es idéntico a lo estipulado en la norma del PGC, recomendando dotar las provisiones correspondientes por el riesgo de insolvencia con respecto al cobro de reformados, añadidos y modificaciones ¹² realizadas en obras.

5.2. Empresas de abastecimiento y saneamiento de aguas.

La adaptación sectorial señala que, cuando existan circunstancias para interrumpir el suministro temporal o definitivamente, se dotará una provisión en función de la posibilidad de cobro.

Para los clientes por facturación con tracto sucesivo ¹³ en la que no pueda interrumpirse el suministro, se dotará aquella provisión aplicando el principio de prudencia valorativa.

¹¹ Aquellos terceros que realizan a través de contrato obras para la empresa.

¹² Aquellos extras realizados a lo pactado en contrato.

¹³ Facturación realizada de carácter especial.

6. Existencias.

Según los autores LÓPEZ y MENÉNDEZ (1989, pág. 94) «la valoración de materiales tiene una doble vertiente o influencia. Por un lado, afecta al cálculo del coste de los productos, y, por otro, al cálculo del resultado del período».

Al carácter conflictivo presente en el control de existencias por parte de cualquier empresa, independientemente del sector donde opere, conviene señalar la complejidad que las pertenecientes a las empresas inmobiliarias, y principalmente, las constructoras, entrañan como consecuencia de la duración de su proceso productivo. Sus adaptaciones pretenden paliarlo, facilitando una contabilidad moldeada a sus condiciones empresariales.

CUADRO 6. EXISTENCIAS

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Empresas constructoras	<ul style="list-style-type: none"> • Correcciones de valor. • Normas particulares de valoración.
Empresas inmobiliarias	<ul style="list-style-type: none"> • Correcciones de valor. • Normas particulares de valoración.
Empresas del sector eléctrico	<ul style="list-style-type: none"> • Normas particulares de valoración del combustible nuclear.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> • Normas particulares de valoración de trabajos en curso.

6.1. Empresas constructoras.

Con relación a la norma de valoración de existencias, deben comentarse dos modificaciones incluidas en la misma:

1. En el apartado de correcciones de valor, tanto de carácter reversible, provisiones, como irreversible, pérdidas, debe ser aplicable a las existencias de obras en curso, especialmente, cuando incorporen reformados, añadidos y modificaciones de obras.

2. En el apartado de normas particulares de existencias, se reflejan los aspectos siguientes:

a) Respecto a la valoración de trabajos auxiliares ¹⁴ para ejecución de obras (tanto para instalaciones generales y específicas, como para gastos de retirada, liquidación de obras y otros) y los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras adjudicados pueden ser imputados a las obras correspondientes mediante dos sistemas:

- Linealmente en el período de duración de la obra.
- Proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de obra.

Los gastos de anteproyecto o proyecto no adjudicados se imputarán a resultados del ejercicio.

b) Los bienes recibidos por la empresa por cobro de créditos serán contabilizados en el grupo de existencias, cuenta 309. Bienes recibidos por cobro de créditos, por el menor valor de los a continuación expuestos:

- Importe del derecho de cobro contabilizado por la empresa, incluyéndose aquellos gastos ocasionados por la operación de cobro.
- Precio de mercado del bien.

Si los bienes adquiridos por cobro de créditos hubiesen sido producidos por la propia empresa, serán contabilizados por el coste de producción.

En caso de que dicho bien se encuentre en curso de ejecución, se recogerá en el subgrupo 34. Obras en curso, pudiéndose incorporar al inmovilizado a través del subgrupo 73.

6.2. Empresas inmobiliarias.

1. En la norma de valoración correspondiente a existencias se producen las siguientes modificaciones, que expondremos en distintos apartados:

- a) Respecto a las existencias de inmuebles, se registrarán independientemente el valor de las construcciones de los terrenos o solares.
- b) Respecto al precio de adquisición, y al coste de producción, se indica la inclusión de los gastos financieros de la forma descrita en los párrafos anteriores.

¹⁴ Aquellos de carácter secundario en relación a la obra principal.

- c) En las correcciones de valor, se indica lo señalado para la dotación de provisiones por promulgación de leyes o disposiciones normativas en materia de ordenación del territorio y urbanismo.

2. Las normas particulares sobre existencias establecen las normas respecto a los siguientes bienes:

- a) Los solares y terrenos sin edificar recogerán en el precio de adquisición los siguientes gastos:

- a.1) Gastos de acondicionamiento (cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje) y gastos de derribo de construcciones con el objeto de efectuar obras de nueva planta.
- a.2) Gastos de inspección y levantamiento de planos con carácter previo a su adquisición.

- b) En el precio de adquisición o coste de producción de las construcciones, formarán parte los siguientes gastos:

- b.1) Aquellas instalaciones y elementos con carácter de permanencia.
- b.2) Tasas inherentes a la construcción, honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.
- b.3) Valor de los solares, una vez iniciada la construcción.
- b.4) La imputación de los costes conjuntos se basará en criterios objetivos, de carácter habitual en el sector, e intentando que los costes asignados a cada elemento sean proporcionales al valor de mercado o de realización del mismo. Se preestablecerán sistemáticamente y se mantendrán uniformemente a lo largo del tiempo, detallando en memoria los criterios de imputación de los costes, así como las modificaciones realizadas en ellos junto con su incidencia cuantitativa.

- c) Los terrenos, solares y edificaciones que la empresa decida dedicar al arrendamiento o al uso propio se incorporarán al inmovilizado a través del subgrupo 73, al precio de adquisición o al coste de producción. Se incorporarán de forma separada el valor del terreno y el de la construcción, traspasándose las provisiones en caso de existir las mismas.

- d) Respecto a los bienes recibidos por cobro de créditos, mantienen el criterio expuesto en la adaptación sectorial a las empresas constructoras.

e) Los edificios adquiridos o construidos para venta en multipropiedad ¹⁵, para valorar las existencias finales en relación con el cálculo del coste de los edificios vendidos, se imputará el coste del edificio a las unidades o turnos fijos de aprovechamiento mínimos. Al hacer la imputación debe tenerse en cuenta:

- Los días reservados a reparaciones y mantenimiento no podrán configurarse como turnos de aprovechamiento.
- Debe tenerse en cuenta que algunas viviendas no son vendidas en turnos fijos de aprovechamiento, sino que son reservadas para alojar propietarios o usuarios que no pueden ocupar su vivienda en el turno que les corresponde, por averías u otra causa.
- En aplicación del principio de prudencia, el coste imputado a los turnos de aprovechamiento de una vivienda o apartamento se distribuirá en proporción al valor inicial de venta de cada uno.

f) La valoración de terrenos adquiridos a cambio de construcciones futuras, en caso de permutas, se valorará según el menor importe de:

- El terreno recibido según estimación del coste futuro de la construcción a entregar en el futuro.
- Valor de mercado del terreno.

Si se produjese una minoración en el coste estimado de la construcción, se realizará la correspondiente corrección valorativa. Si tuviese lugar un incremento, éste sólo sería contabilizado en el momento de contabilizar la venta de la construcción pactada.

6.3. Empresas del sector eléctrico.

Respecto a la norma de valoración dedicada a existencias, conviene señalar el apartado dedicado al combustible nuclear, especificando que se permite incorporar los gastos financieros al combustible nuclear, cuando éste posea un período de elaboración superior al año, considerando que se encuentra en curso hasta el momento de estar en condiciones de introducirse en el núcleo del reactor. Su imputación a resultados estará en función del grado de quemado sufrido en el ejercicio, teniendo en cuenta los Kw/h producidos con el mismo.

¹⁵ Denominada *time-sharing*, se define como la venta de un mismo inmueble a diferentes personas que van a disfrutar por determinados períodos de tiempo.

6.4. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

Respecto a la norma de existencias, establece el coste de los trabajos en curso, tales como canalizaciones, acometidas y otros, donde se recogerán los siguientes ¹⁶:

- Costes de personal asignado a la obra, incluido su transporte al lugar de trabajo.
- Materiales utilizados en la construcción y su transporte.
- Amortización y costes de transporte de los bienes e instalación.
- Costes de supervisión, suministro, etc., de carácter directo.
- Costes de trabajos auxiliares específicos.
- Aquellos subcontratados a terceros.
- Costes indirectos de acuerdo a un sistema de reparto.

7. Diferencias de cambio en moneda extranjera.

Las normas de valoración recogidas en las distintas adaptaciones sectoriales recogen aspectos particulares como monedas no convertibles, operaciones reguladas, o amplían los conceptos establecidos en el PGC. Las modificaciones realizadas se recogen en el **cuadro 7**.

CUADRO 7. DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Empresas constructoras	<ul style="list-style-type: none"> • Moneda no convertible.
Empresas inmobiliarias	<ul style="list-style-type: none"> • Diferencias de cambio en moneda extranjera.

¹⁶ Según MONCLÚS (1992, pág. 108) «es lo que en contabilidad analítica se denomina *full costing*, integrando por una parte los costes directos, formados por:

1. Los materiales que forman parte del producto, es decir, materias primas, materias auxiliares, elementos y conjuntos incorporables, y los envases y embalajes.
2. La mano de obra directa, incluyendo los salarios, las cargas sociales, las primas, etc.
3. Amortizaciones de máquinas e instalaciones productivas, así como combustibles, etc.

Por otra parte, los costes indirectos, mano de obra indirecta, electricidad, tributos, mantenimiento, etc., para los cuales se habrá de utilizar alguna fórmula determinada para que formen parte del coste de producción».

CUADRO 7. DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA (continuación)

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Sociedades concesionarias de autopistas, puentes, túneles y otras vías de peaje	<ul style="list-style-type: none"> Diferencias de cambio en operaciones reguladas.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> Diferencias de cambio en operaciones reguladas.

7.1. Empresas constructoras.

La norma de valoración 14.^a de diferencias de cambio en moneda extranjera recoge en su apartado 7), Moneda no convertible, el proceso contable a seguir con relación a aquellas obras construidas en el exterior y en moneda no convertible:

Se registrarán al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación, y a cierre de ejercicio deberá hallarse la posición deudora o acreedora de la empresa, la cual se obtendrá como diferencia entre las obligaciones de pago y la suma de tesorería y cuentas a cobrar, todo en la moneda no convertible. Esta operación se ampliará en función de la posición obtenida:

- a) Si la posición es acreedora, es decir, las obligaciones de pago son superiores a los saldos de tesorería y cuentas a cobrar, la diferencia se convertirá al tipo de cambio vigente a cierre de ejercicio, registrándose la diferencia de cambio según el procedimiento general.
- b) Si la posición es deudora, es decir, las obligaciones de pago son inferiores a los saldos de tesorería y cuentas a cobrar, se dotará una provisión por la diferencia. Si la moneda no convertible va a utilizarse en la adquisición de bienes para su repatriación, o en otras obras dentro del mismo país de moneda no convertible, no se dotará la provisión, justificándose en la memoria.

7.2. Empresas inmobiliarias.

En la norma de valoración núm. 14.^a, dedicada a las diferencias de cambio en moneda extranjera, dentro del punto 6. Normas especiales, apartado b), indica que las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben contabilizarse como modificación del precio de adquisición o del coste de producción, a excepción de que se cumplan las siguientes condiciones:

- La deuda en moneda extranjera ha sido utilizada para la construcción de un inmueble de forma perfectamente identificable.
- El período de construcción del inmueble es superior a doce meses.
- La variación del tipo de cambio debe producirse antes de que el inmueble se encuentre en condiciones de entrega.
- La incorporación al coste no debe superar el valor de mercado o el de reposición del inmueble.

Los importes capitalizados forman parte del inmueble, estando sujetos a provisión en caso de ser necesario.

7.3. Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

La norma 14.^a, diferencias de cambio en moneda extranjera, incluye el apartado 5.2, donde se establece el criterio específico para operaciones reguladas:

Las operaciones reguladas, es decir, aquellos servicios o ventas de bienes al público en general, cuyo precio es fijado por la Administración, permitiendo la recuperación de los costes soportados por la empresa, están sujetas a una normativa especial. Las sociedades obligadas a la utilización de la presente adaptación sectorial que realicen operaciones reguladas y otras de carácter libre aplicarán la presente regla en la parte proporcional de las operaciones reguladas con relación al total de operaciones.

1. Las diferencias negativas de cambio en operaciones reguladas por la conversión de valores de renta fija, créditos y débitos en moneda nacional, y teniendo en cuenta la vida de las operaciones:

- a) La parte de las diferencias negativas del ejercicio en que se producen y de ejercicios anteriores, se imputará a resultados como diferencia negativa de cambio.
- b) La parte que corresponda a ejercicios futuros aparecerá en el activo como gastos a distribuir en varios ejercicios, se imputará a resultados de acuerdo al criterio financiero de la empresa.

2. Las diferencias positivas de cambio en operaciones reguladas por la conversión de valores de renta fija, créditos y débitos en moneda nacional, aparecerán en el pasivo como ingresos a distribuir en varios ejercicios.

3. En caso de haberse producido diferencias negativas en ejercicios anteriores y diferencias positivas en un ejercicio, derivadas de la misma operación:

- a) Las diferencias positivas se distribuirán entre los ejercicios económicos que abarquen las operaciones.
- b) Las diferencias positivas de cambio que correspondan a ejercicios anteriores se imputarán a resultados del ejercicio como diferencias positivas de este ejercicio, con el límite de las diferencias negativas imputadas a resultados en ejercicios anteriores, menos las diferencias positivas de cambio de ejercicios anteriores también imputadas a resultados de ejercicios anteriores. El exceso sobre el límite se denominará «ingresos a distribuir en varios ejercicios».
- c) Las diferencias positivas del ejercicio y de futuros compensarán según el siguiente orden:
 - 1) Gastos a distribuir en varios ejercicios.
 - 2) El exceso se reconocerá como ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- d) La compensación de gastos a distribuir en varios ejercicios, dará lugar a que se reduzca la imputación en la misma proporción el importe a resultados de este ejercicio y el de ejercicios futuros.
- e) Cuando al inicio de un ejercicio existan diferencias positivas de cambio de ejercicios anteriores reconocidas como ingresos a distribuir en varios ejercicios, y en dicho ejercicio se produzcan diferencias negativas de cambio de la misma operación, las diferencias negativas compensarán según este orden:
 - 1) Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
 - 2) El exceso se tratará según el apartado 5.2.3.

4. En aplicación del principio de prudencia, sólo figurarán en el activo aquellos gastos a distribuir en varios ejercicios cuya recuperación esté razonablemente asegurada, imputándose a resultados aquellas que posean dudas sobre su recuperación a través de aumentos en las tarifas.

7.4. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

La norma de valoración, dedicada a diferencias de cambio, desarrolla las operaciones reguladas con idéntico criterio al estipulado en el apartado anterior de las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

8. Compras y gastos.

Las modificaciones realizadas respecto a esta normativa son escasas e insignificantes, afectando exclusivamente a las empresas inmobiliarias y a las entidades sin fines lucrativos.

CUADRO 8. COMPRAS Y GASTOS

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Empresas inmobiliarias	<ul style="list-style-type: none">• Valoración compras de edificios.
Entidades sin fines lucrativos	<ul style="list-style-type: none">• Aplicación del principio de devengo en la concesión de ayudas.

8.1. Empresas inmobiliarias.

En la norma 17.^a se señala en el apartado e) la necesidad de desglosar el valor del terreno o solar y el de la construcción en el momento de contabilizar las compras.

8.2. Entidades sin fines lucrativos.

Con relación a la norma de valoración 18.^a sobre compras y gastos, la adaptación sectorial tiene en cuenta las ayudas otorgadas por estas entidades, las cuales deberán registrarse en el momento en que se apruebe su concesión, criterio de devengo idéntico a la hora de recoger las subvenciones recibidas en cualquier empresa.

9. Ventas e ingresos.

La importancia de las ventas e ingresos, y las características de los mismos dependiendo del sector de actividad en que las sociedades operen, exigen una normativa adecuada que permita contabilizar las complejidades que poseen. No se modifican las reglas expuestas en el PGC, sino que se indican normas para aquellos tipos de ingresos o ventas que el Plan no especificaba.

CUADRO 9. VENTAS E INGRESOS

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Empresas constructoras	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ventas.
Federaciones deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ingresos.
Empresas inmobiliarias	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ventas. • Normas de valoración de ingresos.
Sociedades anónimas deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ingresos.
Empresas de asistencia sanitaria	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ingresos ante revisiones de precios o tarifas.
Empresas del sector eléctrico	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ingresos.
Entidades sin fines lucrativos	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ingresos.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> • Normas de valoración de ingresos.

9.1. Empresas constructoras.

La norma de valoración 18.^a dedicada a ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos, expone en su desarrollo el proceso contable que deben seguir las constructoras para reconocer sus ingresos anuales, para ello, primeramente realiza una distinción entre:

1. Obras realizadas con encargo y con contrato, y
2. Obras realizadas sin existencia de encargo o contrato y para su venta posterior.

1. Las obras realizadas con encargo y con contrato pueden valorarse a través de dos métodos ¹⁷:

- a) El método del porcentaje de realización.
- b) El método del contrato cumplido.

¹⁷ En función del principio de uniformidad, elegido un método de valoración, y en caso de existir la alternativa elegida, debe ser aplicado a todo tipo de obras, independientemente de su duración.

a) El método del porcentaje de realización permite a la constructora contabilizar los ingresos por obra ejecutada en función del grado de realización del contrato para cada período contable. Existen dos condiciones para poder proceder a su aplicación ¹⁸:

- Que la empresa pueda realizar en un determinado momento estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, de los ingresos, costes y grado de ejecución de la obra.
- Que no existan riesgos ni en el desarrollo del proyecto ni en la aceptación del pedido por el cliente.

La empresa en el momento de aplicar el método del porcentaje puede optar por una de las dos alternativas en su registro:

- Reconocer las unidades de obras ejecutadas según los precios establecidos en el contrato.
- En función de un porcentaje de los ingresos totales reflejados en el contrato. Dicho porcentaje vendrá dado por la relación entre los costes incurridos y los costes totales previstos.

b) En el método del contrato cumplido, los ingresos por obra ejecutada se reflejarán en el momento en que las obras y trabajos complementarios se encuentren en una de las siguientes situaciones:

- Hayan sido entregados al cliente.
- Hayan sido aceptados por el cliente.
- Se encuentren sustancialmente terminados, es decir, los costes previstos pendientes de terminación de obra sean no significativos (al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega).

En la valoración de obras en curso, este método permite registrar los siguientes gastos, en caso de cumplirse una serie de condiciones:

- Los costes anteriores a la formalización del contrato podrán ser incorporados si se identifican con el proyecto y no existen dudas razonables en la adjudicación del proyecto al contratista.

¹⁸ Criterio también establecido en el documento núm. 8 de AECA.

- Los costes directos relacionados específicamente con cada contrato, como son costes de personal, materiales, amortización de los bienes utilizados, coste de transporte de los *inputs* anteriormente señalados, costes de supervisión, suministros, etc., y aquellos costes de trabajos auxiliares de las obras.
- Y aquellos costes indirectos, como son los relativos a seguros, asistencia técnica, gastos administrativos, de gestión de almacén, etc.
- Cuando parte de una obra sea subcontratada, los importes correspondientes a la subcontratación se considerarán mayor valor de la obra en curso.

2. Las obras realizadas sin existencia de encargo o contrato, y para su venta posterior, se registrarán como ingresos una vez que se haya producido la transmisión de acuerdo a las condiciones de venta. La constructora registrará, a su vez, los costes para la terminación de obra ya vendida.

Con relación a los trabajos adicionales realizados, tales como reformados, añadidos y modificaciones en obras con contrato, serán contabilizados mediante el método utilizado en el registro de la obra principal ¹⁹, procediendo a informar en la memoria sobre los ingresos contabilizados y los costes soportados en relación con el método del porcentaje, y del importe de la obra en curso correspondiente a los extras realizados en el método del contrato cumplido.

Según QUESADA y otros autores (1995, pág. 29) «en el caso de que las obras hayan sido realizadas sin acuerdo previo o contrato, para su posterior venta, la prudencia valorativa debe ser tenida en consideración, debiendo incorporarse en la escritura pública de compraventa las desviaciones sobre el proyecto inicial solicitadas por los clientes, evitando así desavenencias que supongan incumplimiento de pagos, puesto que si se encuentran en escritura es necesario que el constructor otorgue la correspondiente carta de pago.»

9.2. Federaciones deportivas.

Respecto a la valoración de ventas y otros ingresos, el ICAC establece las siguientes reglas:

- Los ingresos obtenidos por abonos, venta de entradas para espectáculos y actos deportivos se recogerán contablemente en el momento en que tenga lugar el acto para el cual fueron vendidas.
- Establecen la obligación de periodificar aquellas cuotas o licencias federativas por prestación de servicios, para ser reflejadas como ingresos en el período en el que tienen lugar.

¹⁹ No deben existir dudas sobre su aprobación posterior y su racionalidad técnica ha de estar acreditada.

9.3. Empresas inmobiliarias.

En la norma 18.^a se establece que las ventas de inmuebles estarán constituidas por lo siguiente:

- Importe del contrato de inmuebles en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.
- Las ventas de inmuebles en fase de construcción, cuando el mismo se encuentre sustancialmente terminado, de acuerdo al criterio fijado en la adaptación sectorial para constructora.

Los contratos de venta de inmuebles que no puedan ser incluidos en los apartados anteriores se contabilizarán en las cuentas 437 ó 457 por el importe recibido por anticipado.

9.4. Sociedades anónimas deportivas.

La modificación realizada en la norma de valoración 18.^a, dedicada a ventas e ingresos, recoge la contabilización de los ingresos percibidos por estas sociedades, como son los procedentes de actos deportivos, que se registrarán en el momento en que se produzcan, y los recibidos por abonos y carnés que necesitarán con carácter general las periodificaciones para contabilizarse en el período correspondiente.

9.5. Empresas de asistencia sanitaria.

En la norma de valoración de ingresos por prestaciones de servicios y otros, se refleja en el apartado a) que, en caso de producirse revisiones de precios o tarifas sin duda alguna de su futura aprobación, se cuantificarán los ingresos en función de los precios actuales, detallando en memoria la aplicación de los mismos.

9.6. Empresas del sector eléctrico.

En la norma 18.^a, dedicada a las ventas y otros ingresos, se incluyen cuatro apartados donde se especifican una serie de reglas:

- Los ingresos correspondientes a cada actividad se contabilizarán de forma independiente.
- No se considerarán ingresos los percibidos por cuenta de terceros, se recogerán en la cuenta 413.

- Los ingresos por verificaciones y alquileres de contadores u otros equipos se recogerán en el ejercicio en que se devenguen.
- Cuando los importes a percibir se correspondan a la financiación de activos susceptibles de ser incorporados al inmovilizado de la empresa, se contabilizarán en una cuenta de gastos a distribuir en varios ejercicios, según se establece en la norma de valoración 21.^a. Los beneficios por venta de inmovilizado o inversiones financieras se verán disminuidos por los gastos ocasionados por la operación.

9.7. Entidades sin fines lucrativos.

En la contabilización de los ingresos propios, la entidad seguirá las siguientes reglas:

- a) Las entidades realizarán las periodificaciones necesarias al objeto de reconocer los ingresos obtenidos a través de las cuotas de usuarios y afiliados como ingresos del período que corresponda.
- b) Los ingresos por promociones para la captación de recursos, patrocinadores y colaboraciones se registrarán en el ejercicio en que tenga lugar la campaña.

9.8. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

En esta norma sobre ventas y otros ingresos, se establecen una serie de reglas específicas:

- Para las actividades de abastecimiento y saneamiento (vertido y depuración), los consumos de agua suministrados y no facturados a clientes se estimarán para reflejar la venta correspondiente en el ejercicio.
- Si existen revisiones de precios/tarifas y no existen dudas razonables de su futura aprobación, se procederá según lo indicado en las empresas de asistencia sanitaria.
- Los ingresos percibidos por cuenta de terceros, los ingresos procedentes de verificaciones y alquileres de contadores y otros equipos de media y cuando la percepción recibida de un tercero corresponda a la financiación de activos susceptibles de ser incorporados al inmovilizado de la empresa, el criterio es idéntico a lo estipulado para cada uno en el plan sectorial eléctrico.
- Los ingresos obtenidos de un tercero por instalación de nuevos activos en sustitución de otros y en función de la situación jurídica del bien se registrarán teniendo en cuenta que:

1. El importe percibido correspondiente al valor neto del activo dado de baja se reflejará como ingreso extraordinario del ejercicio en concepto de indemnización, compensando, en su caso, la pérdida sufrida por el activo sustituido.
2. El resto del importe percibido se contabilizará como ingreso a distribuir en varios ejercicios.
3. Simultáneamente, se registrará el importe correspondiente al nuevo activo.

Los gastos inherentes a la operación se incluirán como menor importe de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de inversiones financieras temporales.

10. Subvenciones.

El PGC recoge en su norma 20.^a las subvenciones de capital, la dimensión que adquieren aquellas subvenciones destinadas a la explotación en las federaciones o sociedades anónimas deportivas, o las donaciones y legados en las entidades sin fines lucrativos o aquellas empresas cuya actividad está intrínsecamente unida a la administración pública. Exigen que las adaptaciones sectoriales, haciendo honor a su denominación, intentan regular desde el punto de vista contable.

CUADRO 10. SUBVENCIONES

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Federaciones deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Subvenciones a la explotación.
Empresas de asistencia sanitaria	<ul style="list-style-type: none"> • Subvenciones, donaciones y legados.
Empresas del sector eléctrico	<ul style="list-style-type: none"> • Subvenciones, donaciones y legados.
Entidades sin fines lucrativos	<ul style="list-style-type: none"> • Subvenciones, donaciones y legados.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> • Subvenciones de activos sujetos a reversión.

10.1. Federaciones deportivas.

En la norma 20.^a, para subvenciones a la explotación, es decir, aquellas concedidas por entidades públicas o privadas para compensar resultados negativos de explotación o para asegurar la

continuidad de la entidad, deben recogerse como ingresos de explotación, en un ejercicio o en varios en función de su duración. Pero para ello deben cumplir dos requisitos:

- Deben cumplir las normas generales relativas a los ingresos, y
- Deben existir garantías razonables de que se vayan a cumplir las condiciones establecidas en la concesión de la subvención.

En aplicación del principio del devengo, su reconocimiento como ingreso es independiente del ejercicio en el que se perciba, sino en el ejercicio de su concesión.

Cuando existan circunstancias que puedan originar una devolución de la subvención percibida, deberá dotarse una provisión por el riesgo latente.

10.2. Empresas de asistencia sanitaria.

Según la norma de valoración, las subvenciones, donaciones y legados se contabilizarán por su valor venal cuando tengan los mismos carácter no reintegrable, con el límite del valor de mercado.

La adaptación considera las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables cuando se han cumplido las condiciones establecidas en su concesión, o no existen dudas sobre su futuro cumplimiento.

Contabilizados como ingresos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados según su finalidad y en función de las siguientes reglas:

- a) Activos del inmovilizado material e inmaterial, su imputación será en proporción a la depreciación experimentada por los mismos. En caso de no ser depreciables, se imputará a resultados en el ejercicio de su enajenación o baja.
- b) Existencias, si no han sido obtenidas como consecuencia de un *rappel* comercial, se imputarán a resultados en el momento de su enajenación, depreciación o baja de inventario.
- c) La condonación, asunción o pago de deudas se imputarán en el ejercicio en que se produzcan las mismas.
- d) Intereses de deudas, se imputarán en el momento en que se devenguen los intereses.
- e) Activos financieros y valores negociables, en el momento de su enajenación, depreciación o baja en inventario.

f) Tesorería se imputará en función de su finalidad:

- Si son asignados sin finalidad concreta, se reconocerán en el ejercicio en que son concedidos.
- Si son asignados con finalidad concreta, se imputarán a resultados según su destino.

Debe señalarse que las depreciaciones sufridas por estos elementos producen la imputación proporcional de la subvención a resultados, considerándose en todo caso de carácter irreversible.

Si la subvención, donación o legado son concedidos para asegurar una rentabilidad mínima, o compensar déficit de años anteriores, se contabilizarán como ingresos de explotación en el ejercicio de su concesión. Las realizadas para compensación de déficit por parte de socios o entidades del grupo, multigrupo o asociadas se tratarán como aportaciones de socios, independientemente de que las mismas sean concedidas para fomentar actividades, para compensar menores ingresos por el establecimiento de precios políticos encontrándose en todos los casos recogidas en un contrato programa o sistema similar, donde se especifique el importe y el motivo de su asignación.

10.3. Empresas del sector eléctrico.

En la norma 21.^a, subvenciones, refleja tres tipos de situaciones específicas:

- La subvención o donación consiste en ceder elementos de inmovilizado, especialmente por enganches y acometidas, se contabilizará por su valor venal y se imputará según criterio.
- Las subvenciones de activos sujetos a reversión se imputan a resultados en función de la dotación al fondo de reversión, sin perjuicio de la depreciación experimentada.
- Para subvenciones destinadas a gastos de planes de electrificación rural o de mejoras de redes regionales de distribución, la imputación a resultados corresponderá con el momento en que se devengue el gasto.

10.4. Entidades sin fines lucrativos.

En relación con la norma de valoración 21.^a sobre subvenciones, donaciones y legados, su criterio es idéntico al estipulado en otras adaptaciones sectoriales, como federaciones deportivas y empresas sanitarias.

10.5. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

La norma de valoración 23.^a, subvenciones de capital, detalla las subvenciones que financian activos sujetos a reversión, las cuales se imputarán al resultado de ejercicio de acuerdo al fondo de reversión, teniendo en cuenta la depreciación experimentada.

Tanto los bienes de inmovilizado cedidos en propiedad de forma gratuita, como los bienes de inmovilizado cedidos en uso, normalmente procedentes de acometidas y enganches, se contabilizarán por el valor venal, imputándose a resultados según las normas sobre subvenciones de capital.

11. Fondo de reversión.

Intrínsecamente unidos a las concesiones administrativas afectadas con activos materiales a revertir a las entidades concesionarias, la sociedad que deba revertir el bien está obligada contablemente a constituir un fondo de reversión que permita cubrir el valor neto contable estimado en el momento de la reversión y los gastos inherentes a ella.

Estipulado en la norma tercera, destinada a las concesiones administrativas, en la Resolución sobre el inmovilizado inmaterial citado, los planes sectoriales estudiados desarrollan la norma.

CUADRO 11. FONDO DE REVERSIÓN

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Federaciones deportivas	• Fondo de reversión.
Empresas del sector eléctrico	• Fondo de reversión.
Sociedades concesionarias de autopistas, puentes, túneles y otras vías de peaje	• Fondo de reversión.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	• Fondo de reversión.

11.1. Federaciones deportivas.

La norma 21.^a se dedica al fondo de reversión, cuyas dotaciones se realizarán sobre el valor de los activos a entregar, así como los gastos de revertirlo en condiciones de entrega. Este fondo de reversión no forma parte de los recursos propios, sino que tendrá la consideración de pasivo a largo plazo.

Este cargo a resultados como gasto permite recuperar el valor neto contable de los activos a revertir y los gastos estimados anualmente de entrega del bien. Comenzarán a dotarse cuando se inicie la explotación del mismo y se completará su amortización a la fecha de su reversión.

11.2. Empresas del sector eléctrico, sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

Con relación a la norma de valoración 20.^a, fondo de reversión, amplía el concepto reflejado en la adaptación a las federaciones deportivas, especificando:

- El valor neto contable de los activos a revertir se obtendrá:

$$\begin{array}{r}
 \text{Precio de adquisición o coste de producción} \\
 + \text{ Inversiones adicionales} \\
 - \text{ Reducciones parciales} \\
 - \text{ Amortización acumulada} \\
 \hline
 = \text{ Valor neto contable}
 \end{array}$$

- Si la empresa ha procedido a actualizar por ley su inmovilizado, se tomará como valor neto contable y como amortización acumulada sus valores actualizados.
- Si como consecuencia de tener una vida útil inferior a su período de concesión, y la empresa va a realizar una renovación del mismo, su valor neto contable será el de la última inversión minorando su amortización acumulada.

12. Uniones temporales de empresa.

El auge que adquieren las uniones temporales de empresas (UTES) en sectores de construcción o vinculados a servicios de carácter público adjudicados a empresas privadas por contratos admi-

nistrativos ²⁰, hacía necesaria una regulación contable por parte del ICAC que permitiese llevar una contabilidad estandarizada para todas las uniones creadas, así como la reversión de los resultados obtenidos por las mismas, a las sociedades que la participan, puesto que dichas UTES, previo registro en el Ministerio de Economía y Hacienda, pueden acogerse a la transparencia fiscal.

CUADRO 12. UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

PLAN SECTORIAL	MODIFICACIÓN REALIZADA
Empresas constructoras	<ul style="list-style-type: none"> • Imputación resultados uniones temporales de empresas.
Empresas inmobiliarias	<ul style="list-style-type: none"> • Imputación resultados uniones temporales de empresas.
Empresas del sector eléctrico	<ul style="list-style-type: none"> • Imputación resultados uniones temporales de empresas.
Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas	<ul style="list-style-type: none"> • Imputación resultados uniones temporales de empresas.

12.1. Empresas constructoras.

En relación con la norma 21.^a de las UTES, éstas deben seguir el criterio de la sociedad que posea una mayor participación en las mismas, a excepción de la obligación del uso del método de porcentaje de realización en el reconocimiento de resultados, salvo casos excepcionales recogidos en los que se le permite usar el método del contrato cumplido.

La integración de las operaciones realizadas por las UTES en cada sociedad que la participe seguirá el siguiente criterio tanto en el balance como en la cuenta de pérdidas y ganancias:

- A la fecha de cierre de ejercicio de la empresa, se procederá a realizar una homogeneización valorativa en caso de ser necesaria, así como las conciliaciones y reclasificaciones necesarias. Cada sociedad integrará los saldos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias en función de su porcentaje de participación en la UTE.

²⁰ Véase estudio empírico realizado por los autores GALLEGO y GARCÍA (1999, págs. 579-589) sobre las uniones temporales en Castilla y León.

- Se eliminarán los resultados no realizados, es decir, aquellos ocasionados por transacciones entre la empresa y la unión temporal en proporción a la participación de la constructora.
- Se eliminarán los saldos activos y pasivos recíprocos, en el caso del balance, y los ingresos y gastos recíprocos, en la de pérdidas y ganancias.

12.2. Empresas inmobiliarias, empresas del sector eléctrico y empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

En la norma 21.^a destinada a las UTES, se expone un criterio idéntico al reflejado en la adaptación sectorial de las empresas constructoras, sin aplicar lo referente a los principios de valoración ²¹ de exclusiva aplicación para las empresas constructoras.

13. Otras normas de valoración.

En este apartado se recogen nuevas normas de valoración, no reflejadas en el PGC que pretenden complementar aquellos aspectos específicos de las actividades sectoriales que no han podido recogerse en las normas anteriores. Estas reglas se presentan agrupadas dependiendo del sector afectado.

13.1. Sociedades anónimas deportivas.

La norma de valoración 21.^a está destinada a los ingresos diferidos por cesión de derechos por un precio global, permite la asignación de ingresos a cada uno en función del valor estimado a cada uno de los derechos. Si la duración del contrato es superior a un ejercicio económico, deberán tenerse en cuenta en la imputación los ejercicios futuros, no siendo admisible una imputación degresiva, salvo justificación adecuada en memoria. Los criterios de imputación serán señalados en memoria.

«Se utilizará la cuenta 133. Ingresos diferidos por cesión de derechos, para recoger los ingresos derivados de contratos en exclusiva que contemplan la cesión de diversos derechos» (BERNABÉU, 1997, pág. 404)

La norma 22.^a se dedica al plan de saneamiento, indicando que las cantidades pagadas anualmente con carácter transitorio a la Liga Nacional de Fútbol Profesional, para aquellos clubes que no se encuentren en descenso, se reflejarán con carácter extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias.

²¹ Método del porcentaje de realización y método del contrato cumplido.

13.2. Entidades sin fines lucrativos.

La norma 6.^a está destinada a la valoración del Patrimonio Histórico, que comprenderá en su precio de adquisición los siguientes conceptos:

- Los gastos de acondicionamiento, a partir de sus características originales.
- No se incluirán las instalaciones y elementos que no formen parte de los mismos o de su entorno a pesar de su carácter de permanencia. Estos últimos serán registrados en la partida correspondiente del balance.

Se deberá dotar anualmente y con carácter sistemático una provisión para reparaciones y conservación de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico, para hacer frente a las mismas en la fecha prevista.

13.3. Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

En la norma de valoración 19.^a, provisiones para indemnizaciones a terceros, en caso de averías en las redes, canalizaciones e instalaciones, obras, expropiaciones por paso de instalaciones y otros, para formar un fondo que cubra los citados riesgos.

En la norma de valoración 20.^a, provisión para sequía, se realizará basándose en estudios técnicos sobre los costes que se producirían en caso de sequía, acreditando el período en el que se realizarán las dotaciones correspondientes al sobrecoste a incurrir en época de sequía, así como su aplicación.

II. COMENTARIOS FINALES

En el presente artículo se ha tratado de exponer aquellas diferencias encontradas en relación con el PGC y sus distintas adaptaciones sectoriales. Conviene destacar aquellas que corresponden a inmovilizado material, existencias, ventas e ingresos que muestran de forma clara los factores no comunes entre las distintas actividades empresariales y que vienen a complementar las resoluciones emitidas por el ICAC.

También debe señalarse la normativa con relación a las subvenciones, fondo de reversión, o las UTES reguladas exclusivamente en estos planes sectoriales.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1986): «Existencias». *Documento núm. 8*, 1986.
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. y GARCÍA SÁNCHEZ, I.M. (1999): «Aspectos contables y fiscales de las uniones temporales de empresas: un estudio empírico», *I Jornada de Contabilidad Financiera (ponencias y comunicaciones)*. ASEPUC-Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). Madrid, 1999, Vol. II.
- MONTESINOS JULVE, V. (1991): «La valoración del inmovilizado en el nuevo plan general de contabilidad», *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 64, 1991.
- LÓPEZ DÍAZ, A. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (1989): *Cursos de contabilidad interna*, Ed. Ac., Madrid, 1989.
- QUESADA SÁNCHEZ, F.J., JIMÉNEZ MONTAÑEZ, M.A. y SANTOS PEÑALVER, J.F. (1995): «Empresas constructoras: La problemática de las ventas», *Partida Doble*, núm. 62, diciembre, 1995.
- ORDEN MINISTERIAL, 27 de enero de 1993, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.
- ORDEN MINISTERIAL, 2 de febrero de 1994, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las federaciones deportivas.
- ORDEN MINISTERIAL, 28 de diciembre de 1994, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias.
- ORDEN MINISTERIAL, 23 de junio de 1995, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas.
- ORDEN MINISTERIAL, 23 de diciembre de 1996, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de asistencia sanitaria.
- ORDEN MINISTERIAL, 10 de diciembre de 1998, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.
- ORDEN MINISTERIAL, 10 de diciembre de 1998, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de captación, depuración y distribución de aguas.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REAL DECRETO 437/1998, de 20 de marzo, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de las mismas.
- RESOLUCIÓN, 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.
- RESOLUCIÓN, 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.