

*Orden de 27 de enero de 1993 por la que se aprueban las normas de adaptación del **Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras**. (BOE 31/1993 de 5 de febrero)*

El art. 8 de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades, y la disposición final segunda del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, autorizan al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden, apruebe las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, cuando al naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Asimismo, la disposición final primera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé la aprobación por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y mediante Orden, de las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, añadiendo, además, que tales adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo tanto las normas y criterios de valoración como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

A tales efectos se constituyó en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un grupo de trabajo para adaptar el Plan General de Contabilidad a las características concretas y a la naturaleza de las actividades de las Empresas constructoras.

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

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

En la segunda parte, cuadro de cuentas, aunque no se intentan agotar todas las posibilidades que puedan producirse en la realidad, se han habilitado cuentas específicas para las Empresas constructoras y se han eliminado, en algunos casos, cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de que las Empresas constructoras puedan utilizarlas si lo desean. No obstante, el cuadro de cuentas no va a ser obligatorio en cuanto a la numeración y denominación de las mismas, si bien constituye una guía o referente obligado en relación con los epígrafes de las cuentas anuales.

La tercera parte, definiciones y relaciones contables, da contenido y claridad a las cuentas en virtud de las definiciones que se incorporan, añadiendo los conceptos específicos de la actividad de construcción. Esta tercera parte tampoco será de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de valoración o sirva para su interpretación, y sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

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

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

En el texto de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras, que se inserta a continuación, sólo se han incluido aquellas partes que se han visto modificadas respecto al Plan General debido a que el resto coincide plenamente con este último.

En relación con lo anterior, hay que precisar que en todo lo no modificado expresamente será de aplicación el Plan General de Contabilidad en los términos previstos en el Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, así como las Resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas al amparo de la disposición final quinta de la citada norma.

La presente Orden contiene también una disposición transitoria a través de la que se permite seguir utilizando el mismo criterio de valoración que se haya elegido para contabilizar las ventas o ingresos por obra ejecutada en aquellas obras que se encuentren en fase de ejecución a la fecha de entrada en vigor de esta norma.

Por otra parte, en la disposición final se recoge la mencionada fecha de entrada en vigor, así como la obligatoriedad de aplicación de las presentes normas de adaptación al Plan General de Contabilidad.

Por último, conviene señalar que las normas referentes a las uniones temporales de Empresas que se incluyen en estas normas de adaptación podrán ser aplicables con carácter general.

Las presentes normas constituyen la adaptación del Plan General de Contabilidad a las características y naturaleza de la actividad del sector de la construcción y al igual que este último son desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de Sociedades, del Código de Comercio y del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. En consecuencia, las normas de adaptación forman parte de un auténtico derecho contable de obligado cumplimiento, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos a los prescritos en la normativa tributaria. Por tanto, las relaciones entre las presentes normas contables y las disposiciones tributarias se regirán por lo establecido en la disposición final séptima del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Por todo lo expuesto, con objeto de que las Empresas constructoras puedan disponer de un texto preparado técnicamente para facilitar, de forma normalizada, la correspondiente información contable, y de acuerdo con el informe del Consejo de Estado, este Ministerio,

HA ACORDADO:

Primero

Aprobar las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras, cuyo texto se inserta a continuación.

Segundo

Este texto será de aplicación obligatoria para todas las Empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que realicen la actividad indicada.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas de la segunda parte de estas normas de adaptación, ni los movimientos contables incluidos en la tercera parte de las mismas.

#### DISPOSICION TRANSITORIA

Disposición Transitoria

El criterio de valoración que se haya utilizado para la contabilización de las ventas en las obras existentes a la fecha de entrada en vigor de la presente Orden podrá mantenerse hasta finalizar las mismas.

## DISPOSICION FINAL

### Disposición Final

La presente norma entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad serán obligatorias, en los términos previstos en el apartado segundo de esta Orden, para los ejercicios que se inicien con posterioridad a 31 de diciembre de 1992.

## **NORMAS DE ADAPTACION DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS**

### INTRODUCCION

I

1. Para elaborar las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las especiales características de las Empresas constructoras se ha constituido un grupo de trabajo formado por expertos que han desarrollado sus trabajos en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En el transcurso de las reuniones celebradas se han estudiado las diversas cuestiones que plantea la materia, profundizando en los problemas más típicos de la actividad de construcción y proponiendo en cada caso las soluciones que se juzgan más razonables.

Fruto de todas estas tareas son las presentes normas de adaptación, las cuales contemplan las transacciones de las Empresas constructoras con los diversos agentes económicos, facilitando al final del ejercicio, mediante el adecuado proceso de cálculo, la información externa que contienen las cuentas anuales.

Obvio es decir que estas normas de adaptación, como todas las que se formulen por el Instituto, están abiertas para recoger las innovaciones que proceda. Todo dependerá de la evolución de las Empresas constructoras, de los cambios que experimenten en el tiempo sus propias variables, del progreso contable y, muy especialmente, de las sugerencias de profesionales y expertos apoyadas en sus observaciones al aplicar el modelo.

Estas normas tienen como base de elaboración los principios, la estructura y la sistemática del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil; es decir, ambas normas están ajustadas a las correspondientes disposiciones de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE y, por tanto, a las Directivas comunitarias.

2. Las presentes normas de adaptación se aplicarán a las Empresas que realicen las actividades que a continuación se incluyen de acuerdo con la denominación contenida en el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. A estos efectos, se ha recogido la numeración y denominación incluidas en el citado Real Decreto, y han sido definidas por el grupo de trabajo de la siguiente forma:

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

La actividad constructora en muchas Empresas se realiza simultáneamente con la inmobiliaria; por ello es necesario señalar la dificultad que entraña el perseguir un objetivo común en la planificación contable de dos sectores, construcción y promoción inmobiliaria, cuyas actividades, si bien muy interrelacionadas, son distintas. Se ha decidido la elaboración de dos adaptaciones sectoriales, una para cada sector, que estudiarán las soluciones más idóneas a las peculiaridades de cada uno de ellos, sin perjuicio de las conexiones que necesariamente tienen que existir.

La concurrencia de varias actividades con adaptaciones sectoriales diferentes en una misma Empresa puede suscitar algunas dificultades técnicas que conviene mencionar. Esta concurrencia, que no es exclusiva de las Empresas constructoras, sino que se presenta en otras muchas de diversas actividades, tiene que ser objeto de un estudio profundo con objeto de formular una solución adecuada. Obviamente, el plan contable de la Empresa debe ser único, aunque con las especificaciones que permitan establecer los datos económicos en armonía con las distintas actividades o explotaciones que se realicen. Desde el punto de vista técnico, se precisa ensamblar dos o más adaptaciones sectoriales para constituir un texto único como resultado de la conjunción armónica y coherente de todas ellas. Habrá que formular un cuadro de cuentas único, incluso alterando la codificación cuando fuera necesario. Del mismo modo, habrá que revisar las relaciones contables para introducir las modificaciones que exige la propia síntesis que se realiza. Y, en cuanto a las cuentas anuales, su estructura habrá de acomodarse, aplicando una buena técnica de agregación, a los modelos contenidos en las correspondientes adaptaciones sectoriales.

Conviene advertir, por tanto, que en los casos de doble actividad, esto es, actividad de construcción y actividad inmobiliaria, se aplicarán, respectivamente, las normas de adaptación correspondientes a cada una de ellas, sin perjuicio de que en futuras adaptaciones sectoriales, particularmente en las relacionadas con el sector de construcción, como es la adaptación sectorial a las Empresas inmobiliarias, se establezcan mecanismos normalizadores para ensamblar las adaptaciones sectoriales aplicables a aquellas Empresas en las que concurren varias actividades; y sin perjuicio, asimismo, de las posibles normas de desarrollo que pueda elaborar el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el tratamiento de la multiactividad en las Empresas.

3. La adaptación del Plan General de Contabilidad al sector de construcción ha venido impuesta por:

- Las características diferenciales que ofrece este sector respecto a otros sectores de actividad, fundamentalmente porque sus operaciones se encuentran a medio camino entre las propiamente industriales y las de servicios.
- La proliferación de unidades económicas que desarrollan su actividad dentro de este sector.
- La participación del factor humano en el proceso productivo alcanza el mayor porcentaje de población activa dentro del sector industrial.
- Su contribución a la formación del Producto Nacional Bruto.
- La demanda de primera materia, que es muy diversificada, tratando materiales de la más variada especie.
- La existencia de una gran multiplicidad de clases de construcción.

Entre las características básicas del sector de construcción podemos citar:

- La realización de trabajos por pedido.
- El largo plazo del proceso productivo que puede cifrarse, en términos medios, entre doce y veinticuatro meses para las obras de edificación urbana, y de dos a cuatro años para las obras públicas.
- La incertidumbre del precio, debido, de un lado, a que el largo plazo de producción obliga a la revisión periódica de precios y, de otro, a la frecuente necesidad de adaptación y modificación del proyecto a lo largo de la ejecución de la obra.
- La magnitud en términos absolutos del precio de cada pedido, lo que implica, en muchas ocasiones, la necesidad de concentrar en un soloproyecto grandes medios, tanto personales, materiales e instrumentales como financieros.

De esta situación se ha derivado una práctica muy común en el sector de construcción como es la de trabajar varias Empresas conjuntamente, en régimen de unión temporal de Empresas (UTES). Posiblemente las Empresas de este sector son las que más han utilizado esta normativa establecida en la

Ley 18/1982, de 26 de mayo (modificada por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico).

- La disposición especial de los Centro de trabajo. En el sector de construcción, cada obra equivale a una planta industrial de cualquier otro sector. Y cada obra surge allí donde realmente se necesita, allí donde precisamente se demanda.

- El carácter complejo de las actividades que normalmente se realizan desde una Empresa constructora. La actividad principal, que es la de ejecución de obras como contratista, se ve complementada con acciones de promoción directa, actividades de estudio y desarrollo de proyectos propios y ajenos, realización de funciones específicas de la industria auxiliar, etc.

Un número cada vez mayor de contratistas generales ha puesto en práctica la política económica de subcontratar una parte importante de sus proyectos de construcción a subcontratistas.

4. El grupo de trabajo que ha estudiado la adaptación del Plan General de Contabilidad fue consciente desde el primer momento de que las peculiaridades del sector de construcción requerían de un detallado estudio de aquellos hechos económicos propios de las Empresas constructoras que el Plan General de Contabilidad no podía contemplar.

Aunque se han valorado los criterios expuestos por los distintos componentes del grupo de trabajo, en las decisiones adoptadas han primado aquellos que, de acuerdo con las líneas marcadas por el Plan General de Contabilidad y atendiendo a la naturaleza de los hechos, permiten lograr un auténtico reflejo contable de su significación económica y financiera.

## II

5. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras tienen la misma estructura que aquél. Contienen cinco partes:

- Principios contables.
- Cuadro de cuentas.
- Definiciones y relaciones contables.
- Cuentas anuales.
- Normas de valoración.

6. La primera parte, principios contables, no contiene modificaciones respecto del texto del Plan General de Contabilidad ya que desarrolla, sistematiza y complementa lo dispuesto en el art. 38 del Código de Comercio, aplicable a todo tipo de empresarios.

7. La segunda parte, cuadro de cuentas, contiene las cuentas y subgrupos específicos del sector que no figuran en el Plan General de Contabilidad y aquellos otros que han sufrido algún tipo de adaptación, sin perjuicio de que las Empresas del sector, en los casos en que determinadas operaciones así lo exijan, tengan que servirse de otras cuentas incluidas en el Plan General de Contabilidad.

Se han respetado en lo posible los títulos y la estructura de los subgrupos del Plan General de Contabilidad, pero la elaboración de la adaptación sectorial ha exigido, en algunos casos muy significativos, la modificación de denominaciones de cuentas y el desglose de varias de ellas en cuentas de cuatro dígitos. Además se han habilitado cuentas específicas de la actividad de construcción.

8. En la tercera parte, definiciones y relaciones contables, para la incorporación de la terminología propia de construcción, ha sido necesario efectuar ciertos cambios en la definición y movimiento de algunas cuentas, sobre todo las pertenecientes a los grupos 3, 4, 6 y 7.

- En el grupo 1 hay pocas variaciones. Se ha introducido la cuenta 109. Fondo operativo que registra principalmente el capital escriturado en el acto fundacional de las uniones temporales de Empresas, teniendo la peculiaridad de ser una cuenta para uso exclusivo de las UTES.

- El grupo 2 no contiene variaciones dignas de interés.

- El grupo 3 se refiere a las existencias propias de la actividad de construcción. Merecen especial mención los subgrupos 30, 31, 33, 34, 35 y 37, que han sido modificados en su nomenclatura, definición y contenido; así debe destacarse la inclusión de la cuenta 309, que recoge bienes que las Empresas constructoras se ven obligadas a admitir de sus clientes en compensación de deudas y que, por regla general, están representadas por bienes inmuebles.

El subgrupo 31 incluye una serie de cuentas destinadas a contabilizar las existencias que normalmente tendrán las Empresas constructoras para sus necesidades de explotación.

El subgrupo 33 contiene los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto en los que incurre el contratista antes de que el contrato se formalice y anteriores a su adjudicación.

Las particularidades del subgrupo 34. Obras en curso, quedan reflejadas tanto en las normas de valoración como en el anexo que se ha introducido en la memoria. El subgrupo 37, específico de la actividad constructora, contiene todos aquellos trabajos no directamente certificables que son necesarios para la realización de la obra y están pendientes de incorporación a la misma.

No se han introducido en el grupo 3. Existencias, las cuentas de productos terminados y productos en curso, por tratarse de conceptos que no se utilizan generalmente en la actividad de construcción. No obstante, las Empresas constructoras suelen realizar algunas actividades auxiliares de la industria de la construcción en las que sí pueden producirse unos pequeños stocks de productos en curso y terminados dispuestos para su utilización. En este caso, las Empresas podrán habilitar las cuentas necesarias para reflejar este tipo de actividad.

- El grupo 4 ha sido objeto de varias modificaciones. A través del subgrupo 41, Subcontratistas y otros acreedores varios, se ha introducido un concepto tan característico del sector de construcción como es el de la subcontratación. La razón fundamental para su separación de los proveedores ha sido la diferente naturaleza de sus prestaciones: No son suministradores de mercancías y bienes, sino que están vinculados a la Empresa por un contrato de arrendamiento para la ejecución de obra; realizan una actividad de construcción para otras Empresas constructoras, encargándose de la ejecución de parte de un proyecto. No obstante, el desarrollo del subgrupo 41 a nivel de cuentas se ha hecho siguiendo el criterio ya marcado en el subgrupo 40, Proveedores, siendo similares las relaciones contables.

La cuenta 434 se habilita para recoger un tipo de clientes específico, necesario para contabilizar los ingresos por obra ejecutada pendiente de certificar, en función del método del porcentaje de realización que se describe posteriormente. Por otra parte, la cuenta 439 recoge los importes correspondientes a certificaciones de obra por anticipado.

En el subgrupo 49 se han introducido modificaciones derivadas de provisiones de tráfico que son necesarias para el sector de construcción; se trata de las provisiones para indemnizaciones por fin de obra, indemnizaciones al personal, para terminación de obra y para pérdidas en obras.

- El grupo 5 sólo contiene una cuenta no prevista en el Plan General de Contabilidad, la cuenta 554, a través de la cual se recogen las operaciones que realiza la Empresa con las uniones temporales de Empresas en las que participa.

- El grupo 6 ha sido objeto de varias modificaciones por la necesidad de adaptar las cuentas de los subgrupos 60, 61 y 62 a los gastos más comunes en los que incurren las Empresas constructoras. El subgrupo 69 ha sufrido variaciones para recoger las dotaciones a las provisiones específicas del sector.

- El grupo 7 incluye importantes modificaciones. Tiene especial interés el subgrupo 70, en el que se contabilizan los ingresos que obtiene la Empresa por su actividad de construcción. Este subgrupo expresa debidamente cuantificada la cifra de negocios, por la actividad constructora, en un sentido riguroso.

Se ha considerado conveniente eliminar el concepto de rappels sobre ventas, ya que parece que esta clase de descuentos no son muy frecuentes en el sector de construcción; no obstante, las Empresas podrán

habilitar las cuentas correspondientes en el caso de que se produzca algún rappel en cualquiera de sus actividades.

A través de la cuenta 738, se ha considerado la posibilidad de que los bienes recibidos por cobro de créditos que se contabilizan en existencias pudieran pasar a formar posteriormente parte de la estructura permanente de la Empresa.

Por último, el subgrupo 79 contiene de nuevo las modificaciones necesarias para recoger los excesos de provisiones específicas del sector.

9. La cuarta parte, cuentas anuales, ha sido objeto de dos modificaciones muy importantes. La primera se refiere a las normas de elaboración de las cuentas anuales, en ellas se han incluido algunos apartados para recoger la forma en que las Empresas constructoras deberán elaborar sus modelos de cuentas anuales cuando participen en una o varias uniones temporales de Empresas.

En segundo lugar, los propios modelos de Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias han sufrido las pertinentes modificaciones para adaptar las diferentes partidas a los conceptos del sector de construcción.

Asimismo, en el apartado 4 de la memoria, normas de valoración, se introducen innovaciones, exigiendo dar información sobre los criterios utilizados para la determinación de las partidas específicas de este sector. Se han introducido además nuevos apartados para la información referente a créditos comerciales, uniones temporales de Empresas y cartera de pedidos.

10. La quinta parte comprende las normas de valoración en las que, aunque se han ajustado en todo lo posible a las del Plan General de Contabilidad, ha sido necesario incluir importantes modificaciones.

De acuerdo con lo anterior, conviene precisar que, en todo lo no modificado expresamente, serán de aplicación las normas y criterios de valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad, así como las Resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas al amparo de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

En la norma de valoración relativa a existencias ha de tenerse en cuenta que, tanto los trabajos auxiliares para ejecución de obras como los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, se imputarán a las propias obras bien linealmente en el período de duración de la obra o proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de obra.

En el caso de que el proyecto no se adjudique, los gastos iniciales de éste se imputarán directamente a resultados.

En cuanto a los bienes recibidos por cobro de créditos, se plantearon en las reuniones del grupo de trabajo dos posturas distintas que determinan tratamientos contables diferentes. Por un lado, se propuso clasificarlos dentro del grupo 3 Existencias, por otro, se consideró la posibilidad de contabilizarlos en el grupo 2 Inmovilizado.

Después de una valoración objetiva de los criterios expuestos, así como de un análisis realista del hecho económico que se discutía y, debido a que la intencionalidad de las Empresas, en general, no es la de incorporar los bienes recibidos en compensación de deudas a su Activo fijo, sino la de enajenarlos en el menor plazo posible, y atendiendo a otras consideraciones, como la representatividad del Balance, análisis financiero, estudios económicos, etc., se decidió su inclusión en el grupo 3, Existencias, a través generalmente de la cuenta 309, Bienes recibidos por cobro de créditos.

Otra cuestión importante, que ha sido ampliamente debatida por el grupo de trabajo, es la referente a la actividad de las Empresas constructoras en régimen de unión temporal de Empresas. Este tema concreto ha tenido reflejo directo en la presente adaptación sectorial, sin perjuicio de que este sistema sea aplicable con carácter general.



Para establecer las normas de valoración referentes a la integración y contabilización de las operaciones de las uniones temporales de Empresas en las Sociedades que las constituyen, se han manejado dos alternativas:

- La inclusión de los Activos, Pasivos, ingresos y gastos en la proporción correspondiente.
- La inclusión por el neto, en la parte proporcional que corresponda.

El estudio pormenorizado de ambas alternativas ha llevado al grupo de trabajo a decantarse por la primera de ellas, tal y como se recoge en la quinta parte de este texto.

A tales efectos, se han habilitado en esta adaptación sectorial cuentas específicas para las operaciones que se realicen con las uniones temporales de Empresas.

Se ha de señalar que uno de los temas más debatidos en las reuniones del grupo de trabajo de esta adaptación sectorial ha sido la elección del método a utilizar en la contabilización de las ventas e ingresos por obra ejecutada; se han considerado los dos siguientes:

- Método del porcentaje de realización.
- Método del contrato cumplido.

Ambos métodos y su utilización han quedado recogidos en las normas de valoración de este texto.

En base, fundamentalmente, a las prácticas internacionales, se ha optado por la utilización, en general, del método del porcentaje de realización, que se ha entendido como el método más adecuado para el reflejo de la imagen fiel y el cumplimiento de los principios contables. No obstante, cabe la posibilidad de que, en ciertos casos (básicamente, la inaplicabilidad, por razones técnicas organizativas, del método del porcentaje de realización), se aplique el denominado método del contrato cumplido.

Cuestión que se presenta como consecuencia de la anterior es la definición de la cifra de negocios para que ésta se presente en las cuentas anuales con el rigor que exige una información depurada que permita al usuario obtener la imagen fiel de la unidad de producción. El casuismo que concurre en estas Empresas ha sido analizado con sumo cuidado; se han conjugado los elementos jurídicos y económicos que intervienen en el problema y se ha elegido un criterio que, armonizando dichos elementos, tiene la ventaja de servir de apoyo a unas bases claras, concretas y fácilmente inteligibles por todas las Empresas constructoras cualesquiera que sean sus especialidades y su tamaño o dimensión.

En las Empresas constructoras se denomina como obra a certificar la parte de la obra realmente ejecutada, valorada según los criterios expuestos en la quinta parte de este Plan, es decir, a precios de venta, que no ha sido todavía incluida en las certificaciones de obra.

Se han planteado dos tendencias para el tratamiento contable de este hecho económico. Una lo sitúa en el grupo 3, Existencias, y la otra en el grupo 4, Acreedores y deudores por operaciones de tráfico, concretamente en el subgrupo 43, Clientes.

Esta casuística ha conllevado dos criterios que significan distintos planteamientos contables, un sector se ha pronunciado por la contabilización de las ventas en función de la obra certificada, es decir, de las certificaciones realizadas. El otro sector propugnó la contabilización de las ventas en función de la obra ejecutada, es decir, de las unidades de obra que hayan sido totalmente terminadas.

Ambas alternativas han sido ampliamente debatidas, se han manejado conceptos relativos al derecho de propiedad de los bienes, una vez incorporados a un producto (proyecto), y en base a un contrato que vincula al contratante, quien, bajo determinadas condiciones de calidad, plazo, etc., viene obligado a reconocer la deuda al contratista de la parte del proyecto realizada en el período de que se trate. Tanto es así, que está obligado a expedir la denominada certificación de obra, que no es más que el documento cobratorio para el contratista como reconocimiento de dicha deuda.

Por otra parte, el hecho de que la obra a certificar deba valorarse a precio de venta y no a precio de adquisición o coste de producción, que es como se valoran las existencias, determinó la inclusión de la obra a certificar en el grupo 4, Acreedores y deudores por operaciones de tráfico, mediante la apertura de la cuenta 434, Clientes, obra ejecutada pendiente de certificar, por considerar que de esta forma quedaba mejor representado en Balance el hecho económico que se debatía.

Con la aplicación de estas reglas contables se llega a la conclusión de que la cifra de ventas estará compuesta por los siguientes sumandos:

- 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.
- Unidades de obra certificadas en ejercicios anteriores y terminadas durante aquél al que corresponden las cuentas anuales.

Todo lo expuesto en cuanto a la contabilización de las ventas en las Empresas constructoras está íntimamente ligado a la aplicación del llamado método del porcentaje de realización, que de acuerdo con lo establecido por las normas de valoración de este texto, debe ser, generalmente, el método utilizado por las Empresas constructoras para la contabilización de las ventas e ingresos por obra ejecutada.

No obstante, como ya se indicó anteriormente, cabe la posibilidad de que, cumpliendo ciertas condiciones, se aplique el denominado método del contrato cumplido para la contabilización de los ingresos; en este caso entraría en juego la cuenta 701. "Ventas de obra terminada" y adquirirían especial significación los subgrupos 34. Obras de curso y 35. Obras terminadas; con los consiguientes efectos sobre la cifra de negocios.

11. Por último, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas recomienda a las Empresas constructoras la aplicación de cualquier sistema de contabilidad de costes, con lo cual verán enriquecida la información de la contabilidad externa y con ello abiertas las posibilidades de conocer profundamente los costes, así como de aplicar en cada momento la política más adecuada de precios en sus transacciones económicas.

### III

12. De acuerdo con las exigencias del Código de Comercio, del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y de conformidad con la Cuarta Directiva, se ha prestado especial atención al objetivo de que las cuentas anuales sean la imagen fiel del patrimonio de la Empresa, de su situación financiera y de sus resultados. Conforme a este modo de pensar, se trata de evitar interferencias de elementos extraños a los que condicionan el rigor como requisito básico de la información contable que produce la aplicación de un modelo muy cuidado como es el Plan General de Contabilidad.

Adaptado el Plan General de Contabilidad a las especiales características de las Empresas constructoras, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tiene la seguridad de que éstas van a disponer de un instrumento muy útil para su propia gestión. Además, la información normalizada que se obtiene con la aplicación del Plan va a conducir a que tales Empresas formulen sus cuentas anuales con un contenido suficiente para responder cumplidamente a las demandas de los distintos agentes económicos y para perfeccionar las estadísticas nacionales.

## **SEGUNDA PARTE CUADRO DE CUENTAS**

Nota: Sólo se incluyen las cuentas y subgrupos específicos del sector que no figuran en el Plan General de Contabilidad y aquellos otros que han sido objeto de modificación en cuanto a su definición o relaciones contables.

A estos efectos, aparecen integradas dichas cuentas en el subgrupo correspondiente, con el resto de cuentas que completan el mismo.

GRUPO 1

Financiación básica

10. Capital.

100. Capital social.

1000. Capital ordinario.

1001. Capital privilegiado.

1002. Capital sin derecho a voto.

1003. Capital con derechos restringidos.

101. Fondo social.

102. Capital.

109. fondo operativo (+).

GRUPO 2

Inmovilizado

22. Inmovilizaciones materiales.

220. Terrenos y bienes naturales.

221. Construcciones (+).

222. Instalaciones técnicas.

223. Maquinaria.

224. Utillaje y medios auxiliares (+).

2240. Utillaje (+).

2241. Medios auxiliares (+).

225. Otras instalaciones.

226. Mobiliario.

227. Equipos para procesos de información.

228. Elementos de transporte.

229. Otro inmovilizado material.

28. Amortización acumulada del inmovilizado.

281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.

2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.

2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.

2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.

- 2813. Amortización acumulada de fondo de comercio.
- 2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
- 2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
- 2817. Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 282. Amortización acumulada del inmovilizado material.
- 2821. Amortización acumulada de construcciones.
- 2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
- 2823. Amortización acumulada de maquinaria.
- 2824. Amortización acumulada de utillaje y medios auxiliares (+).
- 2825. Amortización acumulada de otras instalaciones.
- 2826. Amortización acumulada de mobiliario.
- 2827. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
- 2828. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

### GRUPO 3

#### Existencias

- 30. Comerciales (+).
- 300. Mercaderías (+).
- 309. Bienes recibidos por cobro de créditos (+).
- 31. Materiales de construcción y elementos almacenables (+).
- 310. Productos petrolíferos refinados (+).
- 311. Productos de la siderurgia y del acero (+).
- 312. Cementos y yesos (+).
- 313. Materiales de construcción (+).
- 314. Productos cerámicos (+).
- 315. Vidrio (+).
- 316. Productos químicos de base y derivados y material de plástico y textil (+).
- 317. Productos y material metálico (+).
- 318. Material eléctrico (+).
- 319. Madera (+).

- 32. Otros aprovisionamientos.
- 320. Elementos y conjuntos incorporables (+).
- 321. Combustibles (+).
- 322. Repuestos.
- 325. Materiales diversos (+).
- 328. Material de oficina.
- 33. Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto (+).
- 330. Gastos iniciales de anteproyecto (+).
- 335. Gastos iniciales de proyecto (+).
- 34. Obras en curso (+).
- 340. Edificación residencial en curso(+).
- 341. Edificación no residencial en curso(+).
- 342. Ingeniería civil en curso(+).
- 345. Reformados, añadidos y modificaciones de obra (+).
- 35. Obras terminadas (+).
- 350. Edificación residencial (+).
- 351. Edificación no residencial (+).
- 352. Ingeniería civil (+).
- 36. Subproductos, residuos y materiales recuperados (+).
- 360. Subproductos A.
- 361. Subproductos B.
- 365. Residuos A.
- 366. Residuos B.
- 368. Materiales recuperados A.
- 369. Materiales recuperados B.
- 37. Trabajos auxiliares (+).
- 370. Instalaciones generales de obra (+).
- 371. Instalaciones específicas de obra (+).
- 39. Provisiones por depreciación de existencias.

- 390. Provisión por depreciación de existencias comerciales (+).
- 391. Provisión por depreciación de materiales y elementos almacenables (+).
- 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.
- 393. Provisión por depreciación de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto (+).
- 394. Provisión por depreciación de obras en curso (+).
- 395. Provisión por depreciación de obras terminadas (+).
- 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.
- 397. Provisión por depreciación de trabajos auxiliares (+).

#### GRUPO 4

Acreeedores y deudores por operaciones de tráfico

40. Proveedores.

400. Proveedores.

4000. Proveedores (pesetas).

4004. Proveedores (moneda extranjera).

4008. Proveedores, retenciones por garantía (+).

4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

402. Proveedores, Empresas del grupo.

4020. Proveedores, Empresas del grupo (pesetas).

4021. Efectos comerciales a pagar, Empresas del grupo.

4024. Proveedores, Empresas del grupo (moneda extranjera).

4026. Envases y embalajes a devolver a proveedores, Empresas del grupo.

4028. Proveedores, Empresas del grupo, retenciones por garantía (+).

4029. Proveedores, Empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

403. Proveedores, Empresas asociadas.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

407. Anticipos a proveedores.

41. Subcontratistas y otros acreedores varios (+).

410. Subcontratistas (+).

4100. Subcontratistas (pesetas) (+).

4104. Subcontratistas (moneda extranjera) (+).

4108. Subcontratistas, retenciones por garantía (+).

4109. Subcontratistas, facturas pendientes de recibir o de formalizar (+).

411. Subcontratistas, efectos comerciales a pagar (+).

412. Subcontratistas, Empresas del grupo (+).

4120. Subcontratistas, Empresas del grupo (pesetas) (+).

4121. Efectos comerciales a pagar, Empresas del grupo (+).

4124. Subcontratistas, Empresas del grupo (moneda extranjera) (+).

4128. Subcontratistas, Empresas del grupo, retenciones por garantía (+).

4129. Subcontratistas, Empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar (+).

413. Subcontratistas, Empresas asociadas (+).

414. Otros acreedores por prestaciones de servicios (+).

4140. Otros acreedores por prestaciones de servicios (pesetas) (+).

4144. Otros acreedores por prestaciones de servicios (moneda extranjera) (+).

4148. Otros acreedores, retenciones por garantía (+).

4149. Otros acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar (+).

415. Otros acreedores, efectos comerciales a pagar (+).

417. Anticipos a subcontratistas (+).

419. Acreedores por operaciones en común.

43. Clientes:

430. Clientes (+).

4300. Clientes (pesetas).

4304. Clientes (moneda extranjera).

4308. Clientes, retenciones por garantía (+).

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

4310. Efectos comerciales en cartera.

4311. Efectos comerciales descontados.

4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.

4315. Efectos comerciales impagados.

432. Clientes, Empresas del grupo.

4320. Clientes, Empresas del grupo (pesetas).

4321. Efectos comerciales a cobrar, Empresas del grupo.

4324. Clientes, Empresas del grupo (moneda extranjera).

4328. Clientes, Empresas del grupo, retenciones por garantía (+).

4329. Clientes, Empresas del grupo, obra ejecutada pendiente de certificar (+). 433. Clientes, Empresas asociadas.

434. Clientes, obra ejecutada pendiente de certificar (+).

4340. Por encargo y con contrato (+).

4341. En tramitación (+).

435. Clientes de dudoso cobro.

437. Anticipos de clientes (+).

439. Clientes, obra certificada por anticipado (+).

46. Personal:

460. Anticipos de remuneraciones.

464. Entregas para gastos a justificar (+).

465. Remuneraciones pendientes de pago.

49. Provisiones por operaciones de tráfico:

490. Provisión para insolvencias de tráfico.

4905. Provisión para clientes por obra pendiente de certificar (+).

492. Provisión para indemnizaciones por fin de obra (+).

493. Provisión para insolvencias de tráfico de Empresas del grupo.

494. Provisión para insolvencias de tráfico de Empresas asociadas.

496. Provisión para indemnizaciones del personal (+).

4960. Por despido (+).

4961. Otras indemnizaciones (+).

497. Provisión para terminación de obra (+).

4970. Para terminación de obra (+).

4971. Para retirada de obra (+).

4972. Para liquidación de obra (+).

4979. Otras (+).



- 498. Provisión para pérdidas por obras (+).
- 4980. Por obras (+).
- 4981. Por operaciones con uniones temporales de Empresas (+).
- 4982. Por obras en el exterior (+).
- 499. Provisión para otras operaciones de tráfico.

#### GRUPO 5

##### Cuentas financieras

55. Otras cuentas no bancarias:

550. Titular de la explotación.

- 551. Cuenta corriente con Empresas del grupo.
- 552. Cuenta corriente con Empresas asociadas.
- 553. Cuenta corriente con socios y administradores.
- 554. Cuenta corriente con uniones temporales de Empresas (+).
- 5540. Participaciones en uniones temporales de Empresas (+).
- 5541. Aportaciones a uniones temporales de Empresas (+).
- 5542. Otras operaciones con uniones temporales de Empresas (+).
- 555. Partidas pendientes de aplicación.
  
- 5560. Desembolsos exigidos sobre acciones de Empresas del grupo.
- 5561. Desembolsos exigidos sobre acciones de Empresas asociadas.
- 5562. Desembolsos exigidos sobre acciones de otras Empresas.
- 557. Dividendo activo a cuenta.
- 558. Accionistas por desembolsos exigidos.

#### GRUPO 6

##### Compras y gastos

60. Compras:

- 600. Compras de existencias comerciales (+).
- 601. Compras de materiales y de elementos almacenables (+).
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 606. Trabajos realizados por subcontratistas (+).
- 6060. Edificación residencial (+).
- 6061. Edificación no residencial (+).

6062. Ingeniería civil (+).

607. Trabajos realizados por otras Empresas.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

6080. Devoluciones de compras de existencias comerciales (+).

6081. Devoluciones de compras de materiales y de elementos almacenables (+).

6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.

609. Rappels por compras.

6090. Rappels por compras de existencias comerciales (+).

6091. Rappels por compras de materiales y de elementos almacenables (+).

6092. Rappels por compras de otros aprovisionamientos.

61. Variación de existencias:

610. Variación de existencias comerciales (+).

611. Variación de existencias de materiales y de elementos almacenables (+).

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

62. Servicios exteriores:

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

621. Arrendamientos y cánones (+).

6210. Arrendamientos de maquinaria (+).

6211. Arrendamientos de vehículos (+).

6213. Otros arrendamientos (+).

622. Reparaciones y conservación.

6220. Conservación (+).

6221. Reparaciones ordinarias (+).

6222. Reparaciones extraordinarias (+).

623. Servicios de profesionales independientes.

624. Transportes (+).

6240. Transportes de maquinaria (+).

6241. Otros transportes (+).

625. Primas de seguros.

626. Servicios bancarios y similares.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

6270. Publicidad (+).

6271. Propaganda (+).

6272. Relaciones públicas (+).

628. Suministros.

629. Otros servicios.

6290. Gastos de viaje (+).

63. Tributos:

630. Impuesto sobre beneficios.

631. Otros tributos.

6310. Impuestos estatales (+).

6311. Impuestos municipales (+).

6312. Tasas (+).

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

6341. Ajustes negativos en IVA de circulante.

6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

636. Devolución de impuestos.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

6391. Ajustes positivos en IVA de circulante.

6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

64. Gastos de personal:

640. Sueldos y salarios.

641. Indemnizaciones (+).

6410. Por despido (+).

6411. Otras indemnizaciones (+).

642. Seguridad Social a cargo de la Empresa.

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

649. Otros gastos sociales.

65. Otros gastos de gestión:  
650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.

651. Resultados por operaciones en común.

6510. Beneficio transferido (gestor).

6511. Pérdida soportada (participe o asociado no gestor).

654. Indemnizaciones por fin de obra (+).

659. Otras pérdidas en gestión corriente (+).

69. Dotaciones a las provisiones:  
690. Dotación al fondo de reversión.

691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.

692. Dotación a la provisión del inmovilizado material.

693. Dotación a la provisión de existencias.

694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.

6945. Dotación a la provisión para clientes por obra pendiente de certificar (+).

695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico (+).

6953. Dotación a la provisión para indemnización por fin de obra (+).

6954. Dotación a la provisión para indemnizaciones del personal (+).

6955. Dotación a la provisión para terminación de obra (+).

6956. Dotación a la provisión para pérdidas por obras (+).

696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.

6960. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo de Empresas del grupo.

6961. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo de Empresas asociadas.

6963. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo de otras Empresas.

6965. Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo de Empresas del grupo.

6966. Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo de Empresas asociadas.

697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

6970. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a Empresas del grupo.

6971. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a Empresas asociadas.

6973. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a otras Empresas.

698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.

- 6980. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de Empresas del grupo.
- 6981. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de Empresas asociadas.
- 6983. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de otras Empresas.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 6990. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a Empresas del grupo.
- 6991. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a Empresas asociadas.
- 6993. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a otras Empresas.

#### GRUPO 7

##### Ventas e ingresos

##### 70. Ventas de mercaderías, de obras, de servicios, etc. (+)

- 700. Obra ejecutada y certificada (+).
- 7000. Edificación residencial (+).
- 7001. Edificación no residencial (+).
- 7002. Ingeniería civil (+).
- 701. Ventas de existencias comerciales (+).
- 702. Ventas de obra terminada (+).
- 7020. Edificación residencial (+).
- 7021. Edificación no residencial (+).
- 7022. Ingeniería civil (+).
- 703. Ventas de subproductos y residuos (+).
- 705. Prestaciones de servicios (+).
- 706. Obra ejecutada pendiente de certificar (+).
- 7060. Por encargo y con contrato (+).
- 7061 En tramitación (+).
- 707. Ventas de materiales (+).
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 71. Variación de existencias.
- 710. Variación de existencias de obras en curso (+).
- 712. Variación de existencias de obras terminadas (+).
- 713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

714. Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto (+).

715. Variación de existencias de trabajos auxiliares (+).

73. Trabajos realizados para la Empresa.

730. Incorporación al Activo de gastos de establecimiento.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.

732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

737. Incorporación al Activo de gastos de formalización de deudas.

738. Existencias incorporadas por la Empresa a su inmovilizado (+).

75. Otros ingresos de gestión.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).

7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamientos.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.

754. Ingresos por comisiones.

755. Ingresos por servicios al personal.

756. Ingresos por prestaciones a las uniones temporales de Empresas (+).

759. Ingresos por servicios diversos.

76. Ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en capital.

7600. Ingresos de participaciones en capital de Empresas del grupo.

7601. Ingresos de participaciones en capital de Empresas asociadas.

7603. Ingresos de participaciones en capital de otras Empresas.

761. Ingresos de valores de renta fija.

7610. Ingresos de valores de renta fija de Empresas del grupo.

7611. Ingresos de valores de renta fija de Empresas asociadas.

7613. Ingresos de valores de renta fija de otras Empresas.

762. Ingresos de créditos a largo plazo.

7620. Ingresos de créditos a largo plazo a Empresas del grupo.

7621. Ingresos de créditos a largo plazo a Empresas asociadas.

7623. Ingresos de créditos a largo plazo a otras Empresas.

763. Ingresos de créditos a corto plazo.

7630. Ingresos de créditos a corto plazo a Empresas del grupo.

7631. Ingresos de créditos a corto plazo a Empresas asociadas.

7633. Ingresos de créditos a corto plazo a otras Empresas.

765. Descuentos sobre compras por pronto pago (+).

7650. Descuentos sobre compras por pronto pago de Empresas del grupo.

7651. Descuentos sobre compras por pronto pago de Empresas asociadas.

7653. Descuentos sobre compras por pronto pago de otras Empresas.

766. Beneficios en valores negociables.

7660. Beneficios en valores negociables a largo plazo de Empresas del grupo.

7661. Beneficios en valores negociables a largo plazo de Empresas asociadas.

7663. Beneficios en valores negociables a largo plazo de otras Empresas.

7665. Beneficios en valores negociables a corto plazo de Empresas del grupo.

7666. Beneficios en valores negociables a corto plazo de Empresas asociadas.

7668. Beneficios en valores negociables a corto plazo de otras Empresas.

768. Diferencias positivas de cambio.

769. Otros ingresos financieros.

79. Excesos y aplicaciones de provisiones.

790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.

791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.

792. Exceso de provisión del inmovilizado material.

793. Provisión de existencias aplicada.

794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.

7945. Provisión para clientes por obra pendiente de certificar aplicada (+).

795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada (+).

7953. Provisión para indemnizaciones por fin de obra aplicada (+).

- 7954. Provisión para indemnizaciones del personal aplicada (+).
- 7955. Provisión para terminación de obra aplicada (+).
- 7956. Provisión para pérdidas por obras aplicada (+).
- 796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.
- 7960. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo de Empresas del grupo.
- 7961. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo de Empresas asociadas.
- 7963. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo de otras Empresas.
- 7965. Exceso de provisión para valores de renta fija a largo plazo de Empresas del grupo.
- 7966. Exceso de provisión para valores de renta fija a largo plazo de Empresas asociadas.
- 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 7970. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de Empresas del grupo.
- 7971. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de Empresas asociadas.
- 7973. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de otras Empresas.
- 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.
- 7980. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de Empresas del grupo.
- 7981. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de Empresas asociadas.
- 7983. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de otras Empresas.
- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 7990. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de Empresas del grupo.
- 7991. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de Empresas asociadas.
- 7993. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de otras Empresas.



## **TERCERA PARTE**

### **DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES**

Nota: Sólo se incluyen aquellos subgrupos y cuentas cuya definición o relación contable han sido objeto de modificación.

#### GRUPO 1

##### Financiación básica

Comprende los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la Empresa destinados, en general, a financiar el activo permanente y a cubrir un margen razonable del circulante; incluye también los ingresos a distribuir en varios ejercicios, acciones propias y otras situaciones transitorias de la financiación básica.

10. Capital.

100. Capital social.

101. Fondo social.

102. Capital.

109. Fondo operativo (+):

- Capital de las uniones temporales de Empresas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las aportaciones iniciales realizadas.

b) Se cargará a la extinción de la unión temporal.

#### GRUPO 2

##### Inmovilizado

Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la Empresa. También se incluyen en este grupo los gastos de establecimiento y los gastos a distribuir en varios ejercicios.

22. Inmovilizaciones materiales.

220. Terrenos y bienes naturales.

221. Construcciones (+).

222. Instalaciones técnicas.

223. Maquinaria.

224. Utillaje y medios auxiliares (+).

2240. Utillaje (+).

2241. Medios auxiliares (+).

225. Otras instalaciones.

226. Mobiliario.

227. Equipos para procesos de información.

228. Elementos de transporte.

229. Otro inmovilizado material.

221. Construcciones (+).

Edificaciones en general destinadas al uso propio o al arrendamiento, excluidas en todo caso las destinadas a la venta.

224. Utillaje y medios auxiliares (+).

2240. Utillaje (+).

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

2241. Medios auxiliares (+).

Instrumentos propios del sector de construcción, no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, tales como andamios de madera y metálicos, encofrados de madera y metálicos con posibilidad de reutilización, probetas, etc.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de valoración exigirá el abono de la cuenta 224, con cargo a la cuenta 659.

### GRUPO 3

#### Existencias

Existencias comerciales, materiales de construcción, otros aprovisionamientos, gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, obras en curso, obras terminadas, subproductos, residuos, materiales recuperados y trabajos auxiliares.

30. Comerciales (+).

300. Mercaderías (+).

309. Bienes recibidos por cobro de créditos (+).

Cosas adquiridas por la Empresa y destinadas a la venta sin transformación. Se incluyen los bienes recibidos en compensación de deudas de terceros.

Las cuentas 300/309 figurarán en el Activo del Balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si las mercaderías en camino son propiedad de la Empresa, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en este subgrupo y en los siguientes.

Nota: En el caso de que después de la adquisición de bienes recibidos por cobro de créditos se decidiese incorporarlos al inmovilizado, se cargará su importe a la cuenta correspondiente del grupo 2, con abono a la cuenta 738.

31. Materiales de construcción y elementos almacenables (+).

310. Productos petrolíferos refinados (+).

311. Productos de la siderurgia y del acero (+).

312. Cementos y yesos (+).

313. Materiales de construcción (+).

314. Productos cerámicos (+).

315. Vidrio (+).

316. Productos químicos de base y derivados y material de plástico y textil (+).

317. Productos y material metálico (+).

318. Material eléctrico (+).

319. Madera (+).

Los que, mediante su incorporación, se emplean para la ejecución de las obras.

310. Productos petrolíferos refinados (+).

Carburantes (los que tienen la cualidad de almacenables, no recogidos en la cuenta 628), lubricantes, betunes, asfaltos, etc.

311. Productos de la siderurgia y del acero (+).

Viguetas, railes, barras, armaduras para hormigonar, chapas, hierro blanco, chapas revestidas, trefilados soldados, armazones para hormigonar, tubos de acero, etc.

312. Cementos y yesos (+).

Cementos, yeso y escayola, hormigón preamasado, vigas, viguetas, postes, traviesas y otros elementos estructurales fabricados de hormigón, tubería de hormigón o cemento centrifugado con alma de acero y elementos para canalizaciones, bloques, bovedillas, baldosas, terrazo, peldaños y elementos de piedra artificial, tubería, planchas de fibrocemento, etc.

313. Materiales de construcción (+).

Arena, grava, gravilla, balastro, mampuestos y otros áridos o piedras naturales o de machaqueo, adoquines, bordillos, peldaños, sillería, placas, pizarras y otros elementos de piedra elaborada, ladrillos, bloques, bovedillas, tejas, baldosas, losetas, tubos y otros elementos de tierras cocidas, azulejos, etc.

314. Productos cerámicos (+).

Aparatos sanitarios de loza, porcelana y gres (lavabos, inodoros, bidés, pilas, fregaderos, etc.)

315. Vidrio (+).

Vidrio plano (estirado, armado, impreso, luna pulida, templado, estratificado, doble acristalamiento, espejos, etc.), fibra de vidrio para aislamiento y otros artículos de vidrio.

316. Productos químicos de base y derivados y material de plástico y textil (+).

Productos de caucho, pinturas, barnices y lacas; productos de base para el revestimiento, oxígeno embotellado, derivados de los betunes sintéticos, abrasivos y explosivos elaborados por la industria química (impermeabilizantes sellados). Aislantes térmicos o acústicos de plástico, tuberías, planchas y otros productos terminados en plástico. Papeles y telas de revestimiento.

317. Productos y material metálico (+).

Carpintería metálica en puertas, ventanas, marcos, barandillas, rejas, verjas y otros elementos (conducciones, desagües, ventilaciones, etc.). Elementos de calderería, grifería y artículos de fontanería, cerraduras, cerrojos, herrajes, clavos, tornillos, alambres, telas y mallas metálicas. Aparatos electrodomésticos, cocinas, calentadores, aparatos de calefacción, ascensores y muebles metálicos.

318. Material eléctrico (+).

Conductores eléctricos, cuadros, interruptores contadores, transformadores, material de alumbrado, equipo telefónico y otros materiales para instalaciones eléctricas, aisladores térmicos, etc.

319. Madera (+).

Carpintería de madera (puertas, ventanas, marcos, cercos, molduras, persianas, muebles, etc.), parquet y entarimados, tablonés, tablas y tableros, rollizos y postes y elementos de corcho.

Las cuentas 310/319 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

32. Otros aprovisionamientos.

320. Elementos y conjuntos incorporables (+).

321. Combustibles (+).

322. Repuestos.

325. Materiales diversos (+).

328. Material de oficina.

320. Elementos y conjuntos incorporables (+).

Los fabricados normalmente fuera de la Empresa y adquiridos por ésta para incorporarlos a la obra sin someterlos a transformación.

321. Combustibles (+).

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento, no incluidas en la cuenta 310.

325. Materiales diversos (+).

Otras materias de consumo que no han de incorporarse a la construcción.

Las cuentas 320/329 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

33. Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto (+).

330. Gastos iniciales de anteproyecto (+).

335. Gastos iniciales de proyecto (+).

Costes en que incurre el contratista, antes de que el contrato se formalice y anteriores a su adjudicación.

Las cuentas 330/339 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 340/349.

34. Obras en curso (+).

340. Edificación residencial en curso(+).

341. Edificación no residencial en curso(+).

342. Ingeniería civil en curso(+).

345. Reformados, añadidos y modificaciones de obra (+).

Unidades de obra que se encuentren en fase de formación o ejecución parcial al cierre del ejercicio y que no se han computado como ventas o cifra de negocios.

Las cuentas 340/349 figurarán en el Activo del Balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

Nota: Las normas de valoración referentes a la obra en curso se han introducido en la norma 18. Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos, de la quinta parte de este texto.

35. Obras terminadas (+).

350. Edificación residencial (+).

351. Edificación no residencial (+).

352. Ingeniería civil (+).

Unidades de obra terminadas al cierre del ejercicio.

Las cuentas 350/359 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 340/349.

36. Subproductos, residuos y materiales recuperados (+).

360. Subproductos A.

361. Subproductos B.

365. Residuos A.

366. Residuos B.

368. Materiales recuperados A.

369. Materiales recuperados B.

- Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de las obras.

- Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que al ejecutar las obras principal o accesorias, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

- Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en las obras.

Las cuentas 360/369 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 340/349.

37. Trabajos auxiliares (+).

370. Instalaciones generales de obra (+).

371. Instalaciones específicas de obra (+).

- Trabajos, no directamente certificables, necesarios para la ejecución de la obra y pendientes de incorporar a la misma.

- Instalaciones generales de obra: Las que se originan por el montaje de una obra, necesarias para ejecutarla y que afectan al conjunto total de la misma.

- Instalaciones específicas de obra: Las que se originan por el montaje de elementos específicos para ejecutar determinadas unidades de obra.

Las cuentas 370/379 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 340/349.

39. Provisiones por depreciación de existencias.

390. Provisión por depreciación de existencias comerciales (+).

391. Provisión por depreciación de materiales y elementos almacenables (+).

392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.

393. Provisión por depreciación de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto (+).

394. Provisión por depreciación de obras en curso (+).

395. Provisión por depreciación de obras terminadas (+).

396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.

397. Provisión por depreciación de trabajos auxiliares (+).

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas 390/397 figurarán en el Activo del Balance minorando las existencias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.
- b) Se cargarán por la dotación efectuada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

#### GRUPO 4

Acreeedores y deudores por operaciones de tráfico

Cuentas personales y efectos comerciales activos y pasivos que tienen su origen en el tráfico de la Empresa, así como las cuentas con las Administraciones públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

- 41. Subcontratistas y otros acreedores varios (+).
- 410. Subcontratistas (+).
- 411. Subcontratistas, efectos comerciales a pagar (+).
- 412. Subcontratistas, Empresas del grupo (+).
- 413. Subcontratistas, Empresas asociadas (+).
- 414. Otros acreedores por prestaciones de servicios (+).
- 415. Otros acreedores, efectos comerciales a pagar (+).
- 417. Anticipos a subcontratistas (+).

Quando los acreedores por prestaciones de servicios sean empresas del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

- 410. Subcontratistas (+).

Deudas con personas físicas o jurídicas que realizan, para el contratista, bien la ejecución parcial o total de una obra, bien la realización de trabajos propios de oficios que complementan la actividad de dicho contratista.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

- a) Se abonará por la recepción a conformidad de obras y servicios, con cargo a la cuenta 606.
- b) Se cargará:
  - b) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.
  - b) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la Empresa con los subcontratistas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
  - b) Por los descuentos, estén o no incluidos en factura, que le concedan a la Empresa, por pronto pago, sus subcontratistas, con abono a la cuenta 765.

- 411. Subcontratistas, efectos comerciales a pagar (+).

Deudas con subcontratistas, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando la Empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.
- b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

412. Subcontratistas, Empresas del grupo (+).

Deudas con las Empresas del grupo en su calidad de subcontratistas, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 410.

413. Subcontratistas, Empresas asociadas (+).

Deudas con las Empresas multigrupo y asociadas en su calidad de subcontratistas, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 410.

414. Otros acreedores por prestaciones de servicios (+).

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores ni de subcontratistas.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la recepción a conformidad de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.

b) Se cargará:

b) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 415.

b) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la Empresa con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

415. Otros acreedores, efectos comerciales a pagar (+).

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores ni de subcontratistas, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la Empresa acepte los efectos, con cargo, generalmente, a la cuenta 414.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.



417. Anticipos a subcontratistas (+).

Entregas a subcontratistas, normalmente en efectivo, en concepto de a cuenta de las obras o servicios futuros a realizar.

Cuando estas entregas se efectúen a empresas del grupo, multigrupo o asociadas deberán desarrollarse las cuentas de cuatro cifras correspondientes.

Figurarán en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los subcontratistas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará a la terminación de las obras o servicios realizados por subcontratistas a conformidad, con cargo, generalmente, a la cuenta 60 6.

43. Clientes.

430. Clientes (+).

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

432. Clientes, Empresas del grupo.

433. Clientes, Empresas asociadas.

434. Clientes, obra ejecutada pendiente de certificar (+).

435. Clientes de dudoso cobro.

437. Anticipos de clientes (+).

439. Clientes, obra certificada por anticipado (+).

430. Clientes (+).

Importe de las certificaciones de obra o facturas emitidas por obra ejecutada, así como créditos por ventas o créditos con los usuarios de los servicios prestados por la Empresa, siempre que constituyan una actividad principal.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a) Por el importe de las ventas realizadas y de la obra ejecutada y certificada en el ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a) Por el importe de la obra ejecutada en ejercicios anteriores y certificada en el ejercicio, con abono a la cuenta 434.

a) Por el importe de la obra certificada y pendiente de ejecutar, con abono a la cuenta 439.

b) Se abonará:

b) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente, con cargo a la cuenta 431.

b) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 435.

b) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 650.

b) Por los descuentos, estén o no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 665.

b) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.

Nota: Las tasas u otros impuestos, en su caso, que el cliente deduzca del importe de la certificación, se cargarán, generalmente, a cuentas del subgrupo 63, con abono a la cuenta 430.

434. Clientes, obra ejecutada pendiente de certificar (+).

Importe de la obra ejecutada en el ejercicio y pendiente de certificar al finalizar el mismo.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, por el importe de la obra ejecutada en el mismo y no certificada, con abono a la cuenta 706.

b) Se abonará, a la expedición de la certificación de la obra ejecutada en ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 430.

437. Anticipos de clientes (+).

Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de a cuenta de suministros futuros. En particular, se incluirán las certificaciones cobradas cuando se siga el método del contrato cumplido para el reconocimiento de ingresos.

Cuando estas entregas se efectúen por empresas del grupo, multigrupo o asociadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras con los desgloses correspondientes.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.

b) Se cargará por las ventas o ingresos por obra ejecutada a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

439. Clientes, obra certificada por anticipado (+).

Importe de las cantidades certificadas pendientes de ejecución.

Cuando estas cantidades pertenezcan a Empresas del grupo, multigrupo o asociadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras con los desgloses correspondientes.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de la obra certificada y pendiente de ejecutar, con cargo a la cuenta 430.
- b) Se cargará cuando la obra se ejecute, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

46. Personal.

460. Anticipos de remuneraciones.

464. Entregas para gastos a justificar (+).

465. Remuneraciones pendientes de pago.

464. Entregas para gastos a justificar (+).

Cantidades entregadas al personal de la Empresa para su posterior justificación.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará al efectuarse las entregas citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará al justificarse las entregas, con cargo a las cuentas del grupo 6 que correspondan, y en caso de sobrante, a cuentas del subgrupo 57.

49. Provisiones por operaciones de tráfico.

490. Provisión para insolvencias de tráfico.

492. Provisión para indemnizaciones por fin de obra (+).

493. Provisión para insolvencias de tráfico de empresas del grupo.

494. Provisión para insolvencias de tráfico de Empresas asociadas.

496. Provisión para indemnizaciones del personal (+).

497. Provisión para terminación de obra (+).

498. Provisión para pérdidas por obras (+).

499. Provisión para otras operaciones de tráfico.

492. Provisión para indemnizaciones por fin de obra (+).

Provisiones para hacer frente a los gastos por indemnizaciones al finalizar la obra, excluidas las recogidas en la cuenta 496.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6953.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior con abono a la cuenta 7953.

496. Provisión para indemnizaciones del personal (+).

Provisiones para indemnizaciones al personal, por obras.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 7954.

497. Provisión para terminación de obra (+).

Provisiones para hacer frente a los gastos de conservación de la obra durante el período de garantía, retirada de obra y levante de instalaciones y gastos de liquidación y fianzas hasta su devolución.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6955.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 7955.

498. Provisión para pérdidas por obras (+).

Provisiones para cobertura de estimación de pérdidas en obras no finalizadas, incluidas las que correspondan a la Empresa por las operaciones de las uniones temporales de Empresas.

También se incluirá en esta cuenta el importe estimado para hacer frente a la posición neta deudora derivada de los Activos y Pasivos financieros en moneda no convertible, al cierre del ejercicio, en los términos establecidos en las Normas de Valoración.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6956.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 7956.

## GRUPO 5

Cuentas financieras

Deudas y créditos por operaciones ajenas al tráfico con vencimiento no superior a un año y medios líquidos disponibles.

55. Otras cuentas no bancarias:

550. Titular de la explotación.

551. Cuenta corriente con Empresas del grupo.

552. Cuenta corriente con Empresas asociadas.

553. Cuenta corriente con socios y administradores.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de Empresas (+).

555. Partidas pendientes de aplicación.

556. Desembolsos exigidos sobre acciones.

557. Dividendo activo a cuenta.

558. Accionistas por desembolsos exigidos.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de Empresas (+).

Recoge los movimientos con las uniones temporales en las que participe la Empresa, derivados de aportaciones, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de Empresas, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las uniones temporales de Empresas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la Empresa, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.

b) Se abonará por las recepciones a favor de la Empresa, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

#### GRUPO 6

##### Compras y gastos

Aprovisionamientos de bienes adquiridos por la Empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento al proceso de construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y las pérdidas extraordinarias del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

##### 60. Compras:

600. Compras de existencias comerciales (+).

601. Compras de materiales y de elementos almacenables (+).

602. Compras de otros provisionamientos.

606. Trabajos realizados por subcontratistas (+).

607. Trabajos realizados por otras Empresas.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

609. Rappels por compras.

600/601/602/606/607. Compras de (+).

Aprovisionamiento de la Empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propio, se encarguen a subcontratistas o a otras Empresas.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la Empresa, con abono a cuentas del subgrupo 40, 41 ó 57.

En particular, la cuenta 606 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a subcontratistas.

La cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras Empresas, que no tengan la condición estricta de subcontratistas.

61. Variación de existencias:

610. Variación de existencias comerciales (+).

611. Variación de existencias de materiales y de elementos almacenables (+).

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de (+).

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (comerciales, materiales y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62. Servicios exteriores:

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

621. Arrendamientos y cánones (+).

622. Reparaciones y conservación.

623. Servicios de profesionales independientes.

624. Transportes (+).

625. Primas de seguros.

626. Servicios bancarios y similares.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

628. Suministros.

629. Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la Empresa, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 414, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o, en su caso, a la cuenta 475.

621. Arrendamientos y cánones (+).

Arrendamientos:

Los devengados por el alquiler de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la Empresa. En particular se incluyen los devengados por el alquiler de maquinaria y vehículos.

Cánones:

Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

624. Transportes (+).

Transportes a cargo de la Empresa realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas y los de maquinaria.

64. Gastos de personal:

640. Sueldos y salarios.

641. Indemnizaciones (+).

642. Seguridad Social a cargo de la Empresa.

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

649. Otros gastos sociales.

641. Indemnizaciones (+).

Cantidades que se entregan al personal de la Empresa para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono a cuentas de los subgrupos 46, 47 ó 57.

65. Otros gastos de gestión:

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.

651. Resultados de operaciones en común.

6510. Beneficio transferido (gestor).

6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

654. Indemnizaciones por fin de obra (+).

659. Otras pérdidas en gestión corriente (+).

654. Indemnizaciones por fin de obra (+).

Cantidades que se entregan al finalizar la obra para resarcir al cliente de un daño o perjuicio.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono a cuentas de los subgrupos 43 ó 57.

659. Otras pérdidas en gestión corriente (+).

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje, herramientas y medios auxiliares.

69. Dotaciones a las provisiones:

690. Dotación al fondo de reversión.

691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.

- 692. Dotación a la provisión del inmovilizado material.
- 693. Dotación a la provisión de existencias.
- 694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.
- 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico (+).
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico (+).

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos y gastos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones, terminación de obra, pérdidas por obras y otras operaciones de tráfico.

Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 492, 496, 497, 498 ó 499.

#### GRUPO 7

##### Ventas e ingresos

Ingresos por obras, enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la Empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios extraordinarios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

70. Ventas de mercaderías, de obras, de servicios, etc. (+)

- 700. Obra ejecutada y certificada (+).
- 701. Ventas de existencias comerciales (+).
- 702. Ventas de obra terminada (+).
- 703. Ventas de subproductos y residuos (+).
- 705. Prestaciones de servicios (+).
- 706. Obra ejecutada pendiente de certificar (+).
- 707. Ventas de materiales (+).
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 700. Obra ejecutada y certificada (+).

Obra ejecutada en el ejercicio y certificada en el mismo.

Se abonará por el importe de las certificaciones, expedidas en el ejercicio, correspondientes a obras ejecutadas en el mismo, con cargo a cuentas de los subgrupos 43 ó 57.



701. Ventas de existencias comerciales (+).

Transacciones, con salida o entrega de los bienes incluidos en el subgrupo 30, mediante precio.

Se abonará por el importe de las ventas, con cargo a cuentas de los subgrupos 43 ó 57.

702. Ventas de obra terminada (+).

Transacciones, con salida o entrega de obras terminadas.

Se abonará por el importe de las ventas, con cargo a cuentas de los subgrupos 43 ó 57.

703. Ventas de subproductos y residuos (+).

Transacciones, con salida o entrega de los bienes incluidos en el subgrupo 36, mediante precio.

Se abonará por el importe de las ventas, con cargo a cuentas de los subgrupos 43 ó 57.

705. Prestaciones de servicios (+).

Ingresos por servicios propios de la actividad de construcción, proyecto y diseño de obras.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas de los subgrupos 43 ó 57.

706. Obra ejecutada pendiente de certificar (+).

Obra ejecutada en el ejercicio y pendiente de certificar al finalizar el mismo. Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de las obras ejecutadas en el mismo y no certificadas, con cargo a la cuenta 434.

707. Ventas de materiales (+).

Transacciones, con salida o entrega de bienes incluidos en el subgrupo 31. Comprende generalmente las ventas de materiales sobrantes de las obras o demoliciones.

Se abonará por el importe de las ventas, con cargo a cuentas de los subgrupos 43 ó 57.

71. Variación de existencias.

710. Variación de existencias de obras en curso (+).

712. Variación de existencias de obras terminadas (+).

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

714. Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto (+).

715. Variación de existencias de trabajos auxiliares (+).

710/715. Variación de existencias de... (+).

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35, 36 y 37 (gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, obras en curso, obras terminadas, subproductos, residuos y materiales recuperados y trabajos auxiliares).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35, 36 y 37. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

73. Trabajos realizados para la Empresa.

730. Incorporación al Activo de gastos de establecimiento.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.

732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

737. Incorporación al Activo de gastos de formalización de deudas.

738. Existencias incorporadas por la Empresa a su inmovilizado (+).

738. Existencias incorporadas por la Empresa a su inmovilizado (+).

Incorporación al inmovilizado de los bienes recogidos en los subgrupos 30 ó 34. Se abonará por el importe por el que figuran las existencias en los subgrupos mencionados, con cargo a la cuenta correspondiente del grupo 2.

75. Otros ingresos de gestión.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).

7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamientos.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.

754. Ingresos por comisiones.

755. Ingresos por servicios al personal.

756. Ingresos por prestaciones a las uniones temporales de Empresas (+).

759. Ingresos por servicios diversos.

756. Ingresos por prestaciones a las uniones temporales de Empresas (+).

Los originados por las prestaciones de medios, servicios y otros suplidos a las uniones temporales de Empresas.

Se abonará por el importe de los suplidos, con cargo a la cuenta 554.

76. Ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en capital.

761. Ingresos de valores de renta fija.

762. Ingresos de créditos a largo plazo.

763. Ingresos de créditos a corto plazo.

765. Descuentos sobre compras por pronto pago (+).

766. Beneficios en valores negociables.

768. Diferencias positivas de cambio.

769. Otros ingresos financieros.

765. Descuentos sobre compras por pronto pago (+).

Descuentos y asimilados que le concedan a la Empresa sus proveedores, subcontratistas y otros acreedores por pronto pago, estén o no incluidos en factura.

Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40 ó 41.

79. Excesos y aplicaciones de provisiones.

790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.

791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.

792. Exceso de provisión del inmovilizado material.

793. Provisión de existencias aplicada.

794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.

795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada (+).

796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.

797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.

799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada (+).

Importe de la provisión existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe dotado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 492, 496, 497, 498 ó 499.

#### CUARTA PARTE CUENTAS ANUALES

Nota: Sólo se incluyen aquellas normas de elaboración de las cuentas anuales que han sido objeto de adaptación.

Los modelos de Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias se incluyen en su totalidad.

En relación con los modelos de Memoria, sólo se incluyen aquellos apartados que han sido objeto de adaptación, de forma que los apartados de la misma que han sufrido algún cambio, incluso la distinta numeración, se incluye en su totalidad.

#### I. NORMAS DE ELABORACION DE LAS CUENTAS ANUALES

## 5. Balance

El Balance, que comprende, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el Activo de la Empresa y las obligaciones y los fondos propios que forman el Pasivo de la misma, deberá formularse teniendo en cuenta que:

- a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del Balance bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.
- b) No podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria.
- c) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- d) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la Memoria.
- e) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- f) Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.
- g) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.
- h) Los créditos y deudas con Empresas del grupo o asociadas, cualquiera que sea su naturaleza, figurarán en las partidas del Activo o Pasivo correspondientes, con separación de las que no correspondan a Empresas del grupo o asociadas, respectivamente. A estos efectos, en las partidas correspondientes a Empresas asociadas también se incluirán las relaciones con Empresas multigrupo.
- i) La clasificación entre corto y largo plazo se realizará teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento, enajenación o cancelación. Se considerará largo plazo cuando sea superior a un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.
- j) El importe global de los derechos sobre los bienes afectos a operaciones de arrendamiento financiero que deban lucir en el Activo figurará en rúbrica independiente. A estos efectos, se creará una partida en el epígrafe B.II del Activo del Balance, con la denominación Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero. Las deudas correspondientes a tales operaciones figurarán en rúbrica independiente. A estos efectos, se crearán las partidas Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo y Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo en los epígrafes D.II y E.II, respectivamente, del Pasivo del Balance.
- k) Las inversiones financieras con vencimiento no superior a un año figurarán en el epígrafe D.IV del Activo, Inversiones financieras temporales.
  - l) Los desembolsos pendientes sobre acciones que constituyan inversiones financieras permanentes que no estén exigidos pero que, conforme al art. 42 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sean exigibles a corto plazo figurarán en la partida E.V.3 del Pasivo del Balance.
- m) La financiación ajena con vencimiento no superior a un año figurará en la agrupación E del Pasivo, Acreedores a corto plazo.
- n) Cuando existan provisiones para riesgos y gastos con vencimiento no superior a un año, se creará la agrupación F del Pasivo, con la denominación de Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo.

o) Cuando se posean acciones propias, pendientes de amortización, adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General se creará el epígrafe A.VIII del Pasivo, con la denominación de Acciones propias para reducción de capital. Este epígrafe, que siempre tendrá signo negativo, minorará el importe de los fondos propios.

p) Para las cuentas deudoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe B.VI del Activo, con la denominación de Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo, realizándose el desglose necesario.

q) Para las cuentas acreedoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe D.VI del Pasivo, con la denominación de Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo, realizándose el desglose necesario.

r) Para las cuentas de Productos en curso y Productos terminados, cuando la Empresa constructora realice actividades complementarias de fabricación, se añadirán las partidas necesarias en el epígrafe D.II del Activo del Balance.

s) Las Empresas que participen en una o varias uniones temporales de Empresas deberán presentar el Balance atendiendo siempre a lo dispuesto en la norma de valoración 21, de una de las siguientes formas:

- Integrando en cada partida de Balance las cantidades correspondientes a las uniones temporales de Empresas en las que participen.

- Diferenciando en cada partida de Balance la cantidad correspondiente a la propia Empresa constructora y a las uniones temporales de Empresas.

Elegida una de las anteriores opciones para elaborar el Balance, se deberá aplicar la misma para la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

#### 6. Cuenta de Pérdidas y Ganancias

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias, que comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo, se formulará teniendo en cuenta que:

a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

b) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

c) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la Memoria.

d) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

e) Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.

f) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad.

g) En las partidas correspondientes a Empresas asociadas también se incluirán las relaciones con Empresas multigrupo.

h) Los gastos financieros de deudas a largo plazo con vencimiento a corto figurarán en el Debe, en la agrupación 7, Gastos financieros y gastos asimilados.

i) Las cantidades correspondientes a Productos en curso y Productos terminados, cuando la Empresa constructora realice actividades complementarias de fabricación, figurarán en el Debe, en la agrupación 1 y en el Haber, en la agrupación 2.

j) Las Empresas que participen en una o varias uniones temporales de Empresas deberán presentar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, atendiendo siempre a lo dispuesto en la norma de valoración 21, de una de las siguientes formas:

- Integrando en cada partida de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias las cantidades correspondientes a las uniones temporales de Empresas en las que participen.

- Diferenciando en cada partida de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias la cantidad correspondiente a la propia Empresa constructora y a las uniones temporales de Empresas.

#### 7. Memoria

La Memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; se formulará teniendo en cuenta que:

a) El modelo de la Memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa, no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

b) Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la Memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Empresa.

c) Lo establecido en la Memoria, en relación con las Empresas asociadas, deberá entenderse también referido a las Empresas multigrupo.

d) Lo establecido en el apartado 4 de la Memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad. e) Las Empresas que participen en una o varias uniones temporales de Empresas y opten por presentar el modelo de Balance integrando, en cada partida del mismo, las cantidades correspondientes a las uniones temporales de Empresas en las que participen deberán detallar en cada apartado de la Memoria las cifras que corresponden a esas uniones temporales de Empresas.

#### MEMORIA

Contenido de la Memoria

4. Normas de valoración.- Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

a) Gastos de establecimiento; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.

b) Inmovilizado inmaterial; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización, provisiones y, en su caso, saneamiento.

Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero.

c) Inmovilizado material; indicando los criterios sobre:

- Amortización y dotación de provisiones.

- Capitalización de intereses y diferencias de cambio.

- Contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras.
- Determinación del coste de los trabajos efectuados por la Empresa para su inmovilizado.
- Las partidas del inmovilizado material que figuran en el activo por una cantidad fija.
- Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una ley.

d) Valores negociables y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

e) Créditos no comerciales, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso, el devengo de intereses.

f) Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

Además se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el Activo por una cantidad fija.

g) Acciones propias en poder de la Sociedad.

h) Subvenciones; indicando el criterio de imputación a resultados.

i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.

j) Otras provisiones del grupo 1; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones.

k) Deudas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración, así como los de imputación a resultados de los gastos por intereses o primas diferidas.

l) Impuesto sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para su contabilización.

m) Transacciones en moneda extranjera; indicando lo siguiente:

- Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera.
- Procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio, en pesetas, de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieren sido expresados en moneda extranjera.
- Criterios de contabilización de las diferencias de cambio.

n) Ingresos y gastos; indicando lo siguiente:

- Criterios utilizados para la determinación de los resultados.
- Método del porcentaje de realización, o
- Método del contrato cumplido.
- Sistema de evaluación de la producción del período, diferenciando entre certificación y producción.

o) Obra ejecutada pendiente de certificar; indicando los criterios de valoración y realizando una descripción del método de estimación utilizado.

p) Obras en curso de ejecución; reseñando el criterio utilizado, bases y sistemática de su aplicación.

Determinación y valoración de los costes directos.

Imputación de costes indirectos y amortizaciones.

Criterios para imputación de costes a gastos generales.

## 7. Inmovilizado material.

7.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

Cuando se efectúan actualizaciones, deberá indicarse:

- Ley que lo autoriza.
- Importe de la revalorización para cada partida, así como del aumento de la amortización acumulada.
- Efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y, por tanto, sobre el resultado del próximo ejercicio.

## 7.2 Información sobre:

- Importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley y el efecto de dichas revalorizaciones sobre la dotación a la amortización y a las provisiones en el ejercicio.
- Coeficientes de amortización utilizados por grupos de elementos.
- Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas a Empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable y de la correspondiente amortización acumulada.
- Características de las inversiones en inmovilizado material situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable y de la correspondiente amortización acumulada.
- Importe de los intereses y diferencias de cambio capitalizados en el ejercicio. Características del inmovilizado no afecto directamente a la explotación, indicando su valor contable y la correspondiente amortización acumulada.
- Importe y características de los bienes totalmente amortizados, obsoletos técnicamente o no utilizados.
- Bienes afectos a garantías y reversión.
- Subvenciones y donaciones recibidas relacionadas con el inmovilizado material.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.



- Detalle de las existencias de bienes inmuebles adquiridos por cobro de créditos, así como los créditos hipotecarios que gravan estos bienes o hipotecas subrogables afectas a dichos inmuebles.

- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: Arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

#### 9. Créditos comerciales.- Información sobre:

- Desglose de la cuenta de clientes, diferenciando los saldos de clientes nacionales y extranjeros.

- Detalle de los clientes nacionales:

- Sector público: Estado, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, Organismos autónomos y Empresas públicas. Antigüedad de los saldos del sector.

- Sector privado.

- Montante de los efectos descontados en el ejercicio.

- Riesgo de los efectos descontados en el ejercicio.

- Riesgo bancario total de la Empresa y riesgo disponible al cierre del ejercicio.

#### 10. Existencias.- Información sobre:

- Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro relativos a existencias.

- Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan y su proyección temporal.

- Importe de las existencias que figuran en el Activo por una cantidad fija.

- Importe y características de los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto y de los trabajos auxiliares.

- Importe de la obra en curso, de acuerdo con la clasificación del anexo.

- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tal como: Litigios, seguros, embargos, etc.

#### 11. Fondos propios.

11.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en esta agrupación; indicando los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.

También se incluirá el movimiento de los epígrafes de acciones propias.

#### 11.2 Información sobre:

- Número de acciones y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases de acciones, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase de acciones los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad.

- Ampliación de capital en curso, indicando el número de acciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán, así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de accionistas u obligacionistas, y el plazo concedido para la suscripción.

- Importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el período al que se extiende la autorización.
- Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles y pasivos financieros similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.
- Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.
- Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones propias en poder de la Sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto e importe de la reserva por adquisición de acciones propias. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía.
- La parte de capital que, en su caso, es poseído por otra Empresa, directamente o por medio de sus filiales, cuando sea igual o superior al 10 por 100.
- Acciones de la Sociedad admitidas a cotización.

12. Subvenciones. Información sobre el importe y características de las subvenciones recibidas que aparecen en las partidas correspondientes del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Información sobre el cumplimiento e incumplimiento de las condiciones asociadas a las subvenciones.

13. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.

13.1 Análisis del movimiento de esta partida del Balance durante el ejercicio, distinguiendo las provisiones correspondientes al personal activo y al pasivo; indicando:

- Saldo inicial.
- Dotaciones, distinguiendo por su origen (gastos financieros, gastos de personal,...).
- Aplicaciones.
- Saldo final.

13.2 Información sobre:

- Riesgos cubiertos.
- Tipo de capitalización utilizado.

14. Otras provisiones del grupo 1.

14.1 Análisis del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio; indicando:

- Saldo inicial.
- Dotaciones.
- Aplicaciones.
- Saldo final.

14.2 Información sobre riesgos y gastos cubiertos.

15. Deudas no comerciales.

15.1 Desglose de la partida D.IV. 2 del Pasivo del Balance, Otras deudas, distinguiendo entre deudas transformables en subvenciones, proveedores de inmovilizado y otras.

Desglose de las partidas E.III.1 y E.III.2 del Pasivo del Balance, Deudas con Empresas del grupo y Deudas con Empresas asociadas, distinguiendo entre préstamos y otras deudas y deudas por intereses.

15.2 Información, distinguiendo entre corto y largo plazo, sobre:

- Importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y hasta su cancelación, distinguiendo por Empresas del grupo, asociadas y otros. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas, conforme al modelo de Balance.
- Importe de las deudas con garantía real.
- Desglose de las deudas en moneda extranjera según los tipos de moneda en que estén contratadas y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existente, distinguiendo por Empresas del grupo, asociadas y otros.
- Tipo de interés medio de las deudas no comerciales a largo plazo.
- Importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la Empresa con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.
- Importe de los gastos financieros devengados y no pagados.
- Detalle de obligaciones y bonos en circulación al cierre del ejercicio, con indicación de las características principales de cada uno (interés, vencimientos, garantías, condiciones de convertibilidad, etc.).

16. Situación fiscal.- Explicación de la diferencia que exista entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal.

CONCILIACION DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Resultado contable del ejercicio ....

Modelo

(MODELO EN PREPARACION)

Además, deberá indicarse la siguiente información:

- La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre impuesto anticipado e impuesto diferido.
- Las diferencias que se produzcan entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del Activo inmovilizado y del Activo circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal, debidamente justificadas.
- Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.
- Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión, por creación de empleo, etc., así como los pendientes de deducir.
- Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.

- Información sobre la situación fiscal de las uniones temporales de Empresas.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

#### 17. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes.

- Importe global de las garantías comprometidas con terceros, así como el importe de los incluidos en el Pasivo del Balance. Esta información se desglosará por clases de garantías y distinguiendo las relacionadas con Empresas del grupo, asociadas y otros.
- Naturaleza de las contingencias, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación, así como los riesgos máximos y mínimos existentes.
- Garantías; con indicación de las responsabilidades conexas, comprometidas con las uniones temporales de Empresas.

#### 18. Ingresos y gastos.

18.1 Desglose de las partidas 2<sup>a</sup> y 2.b del Debe de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Consumo de existencias comerciales y Consumo de materiales y otras materias consumibles, distinguiendo entre compras y variación de existencias.

Desglose de la partida 3.b del Debe de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Cargas sociales, distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

Desglose de la partida 5.b del Debe de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables, distinguiendo entre fallidos y la variación de la provisión para insolvencias.

En el caso de que la Empresa formule la Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada deberá incluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 1. Consumos de explotación, 2.b Cargas sociales y 4. Variación de las provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables del modelo abreviado de dicha cuenta.

#### 18.2 Información sobre:

- Transacciones efectuadas con Empresas del grupo y asociadas detallando las siguientes:
  - Compras efectuadas, devoluciones de compras y rappels.
  - Ventas realizadas y devoluciones de ventas.
  - Servicios recibidos y prestados.
  - Trabajos realizados por subcontratistas.
  - Intereses abonados y cargados.
  - Dividendos y otros beneficios distribuidos.
- Transacciones efectuadas en moneda extranjera, con indicación separada de compras, ventas y servicios recibidos y prestados.
- La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la Empresa, por categorías de actividades, de acuerdo con el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), así como por mercados geográficos diferenciando entre nacional, extranjero y Comunidades Autónomas. Deberá justificarse la

omisión de la información requerida en este punto, cuando por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a la Empresa.

- Importe de la parte de cifra de negocios que corresponde como contratista principal y como subcontratista.
- Clasificación del importe de las ventas y otros ingresos conforme a la tipología de obras que se incorpora en el anexo.
- Clasificación del importe de las ventas y otros ingresos realizados al Estado, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, Empresas y particulares.
- Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, distribuido por categorías, distinguiendo entre personal fijo y eventual.
- Importe de los trabajos realizados por subcontratistas clasificados conforme a la tipología de las obras que aparece en el anexo.
- Gastos e ingresos extraordinarios, incluidos los ingresos y gastos correspondientes a ejercicios precedentes.
- Gastos e ingresos que, habiendo sido contabilizados durante el ejercicio, correspondan a otro posterior.
- Gastos e ingresos imputados al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior.
- Clasificación, por actividades, de la cifra de negocios.
- Importe de la obra ejecutada pendiente de certificar.
- Importe de las enajenaciones de solares y terrenos.

19. Otra información.- Información sobre:

- Importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa. Esta información se dará de forma global por conceptos retributivos.

Se deberá desglosar el importe de los anticipos y créditos concedidos al conjunto de miembros del órgano de administración, indicando el tipo de interés, características esenciales e importes devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía.

- Importe de las obligaciones contraídas en materia de pensiones y de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración. Esta información se dará de forma global y con separación de las prestaciones de que se trate.
- Operaciones en las que exista algún tipo de garantía, indicando los activos afectos a las mismas incluso cuando se trate de disponibilidades líquidas, señalando, en este caso, las limitaciones de disponibilidad existentes.

20. Acontecimientos posteriores al cierre. Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre que no afecten a las cuentas anuales a dicha fecha, pero cuyo conocimiento sea útil para el usuario de los estados financieros.

Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de Empresa en funcionamiento.

21. Uniones temporales de Empresas.

1. Información sobre cada unión temporal de Empresas en la que se participa, indicando:

- Criterios de valoración utilizados por la unión temporal.
- Porcentaje de participación que se posee de cada unión temporal.

2. Relación de uniones temporales de Empresas en las que se participa, indicando:

- Cifra de negocios global.
- Obra contratada o comprometida en firme por la unión temporal.
- Mención separada de obras nacionales y extranjeras. Deberá justificarse la omisión de la información requerida en este punto cuando, por su naturaleza, pueda acarrear graves perjuicios a la Empresa.

3. Información sobre la forma por la que se ha realizado en la Empresa constructora la integración de las operaciones de las uniones temporales de Empresas en las que participa.

22. Cartera de pedidos. Desglose de la cartera de pedidos diferenciando los contratos en curso de realización de los pendientes de comenzar, indicando la obra facturada y la pendiente de realizar.

Desglose de la cartera de pedidos por tipología de obras, de acuerdo con la clasificación del anexo.

Detalle por países, en la obra a ejecutar en el extranjero, y por Comunidades Autónomas para la obra contratada en España.

23. Cuadro de financiación.- En él se describirán los recursos financieros obtenidos en el ejercicio, así como su aplicación o empleo y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante. A estos efectos deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta.

Modelo

(MODELO EN PREPARACION)

## ANEXO

### Tipología de las obras

- Edificación: Construcción permanente, separada e independiente.
- Edificación residencial: Construcción concebida para ser utilizada como vivienda familiar o colectiva.
- Edificación no residencial: Construcción de edificios destinados a fines agrarios, industriales, prestación de servicios o, en general, para el desarrollo de una actividad.
- Ingeniería civil: Obra de infraestructura distinta de la edificación, destinada a ser utilizada colectiva o públicamente. Por infraestructura se entiende las construcciones necesarias para hacer realizables las actividades económicas y sociales de una colectividad.
  - a) Carreteras, calles, aeropuertos, pistas, aparcamientos de superficie y similares, incluso alumbrado y señalizaciones.
  - b) Centrales de producción y transformación de energía eléctrica, incluidas infraestructura hidráulica y líneas de transporte y distribución. Instalaciones de telecomunicaciones.

c) Infraestructura ferroviaria de superficie y subterránea y estructuras conexas, incluidos alumbrado, electrificación, señalización, túneles, puentes y estaciones de carga y viajeros.

d) Puertos y canales de navegación: Fondos, lechos de puertos, muelles, malecones, diques, rompeolas, escolleras, embarcaderos, etc.

e) Oleoductos, gasoductos y redes de abastecimiento de gas. Encauzamientos y defensas. Obras de regadío, incluso presas, canales y acondicionamiento del suelo, abastecimiento de agua potable, captación, depósito, estación de tratamiento, red de distribución y obras de saneamiento (incluidos alcantarillado, colectores, etc.) y estaciones depuradoras de aguas residuales.

f) Otras obras. Se recoge el valor de los trabajos de demolición que no se han incluido en el valor de las rúbricas anteriores, los estadios polideportivos, pistas, piscinas, parques, jardines, lagos artificiales y otras instalaciones deportivas o de esparcimiento. También se recogen en esta columna otras obras públicas y de Ingeniería civil no clasificadas en otra parte.

#### MEMORIA ABREVIADA

Contenido de la Memoria abreviada

4. Normas de valoración.- Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

a) Gastos de establecimiento; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.

b) Inmovilizado inmaterial; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización, provisiones y, en su caso, saneamiento.

Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero.

c) Inmovilizado material; indicando los criterios sobre:

- Amortización y dotación de provisiones.

- Capitalización de intereses y diferencias de cambio.

- Contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras.

- Determinación del coste de los trabajos efectuados por la Empresa para su inmovilizado.

- Las partidas del inmovilizado material que figuran en el Activo por una cantidad fija.

- Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una ley.

d) Valores negociables y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

e) Créditos no comerciales, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso, el devengo de intereses.

f) Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

Además se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el Activo por una cantidad fija.

g) Acciones propias en poder de la Sociedad.

- h) Subvenciones; indicando el criterio de imputación a resultados.
- i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.
- j) Otras provisiones del grupo 1; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones.
- k) Deudas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración, así como los de imputación a resultados de los gastos por intereses o primas diferidas.
- l) Impuesto sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para su contabilización.
- m) Transacciones en moneda extranjera; indicando lo siguiente:
- Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera.
  - Procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio, en pesetas, de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieren sido expresados en moneda extranjera.
  - Criterios de contabilización de las diferencias de cambio.
- n) Ingresos y gastos; indicando lo siguiente:
- Criterios utilizados para la determinación de los resultados:
  - Método del porcentaje de realización, o
  - Método del contrato cumplido.
  - Sistema de evaluación de la producción del período, diferenciando entre certificación y producción.
- o) Obra ejecutada pendiente de certificar; indicando los criterios de valoración y realizando una descripción del método de estimación utilizado.
- p) Obras en curso de ejecución; reseñando el criterio utilizado, bases y sistemática de su aplicación:
- Determinación y valoración de los costes directos.
  - Imputación de costes indirectos y amortizaciones.
  - Criterio para imputación de costes a gastos generales.
- q) Provisiones de tráfico específicas del sector de construcción; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos cubiertos.

#### QUINTA PARTE NORMAS DE VALORACION

Nota: Sólo se incluyen aquellas normas de valoración que han sido objeto de alguna modificación, así como aquellas otras cuyo contenido coincide con las del Plan General de Contabilidad, si bien varía su numeración.

#### 3. Normas particulares sobre inmovilizado material

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



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

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

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

d) Los utensilios, herramientas y los medios auxiliares, incorporados a elementos mecánicos, se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

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

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

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

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

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

- Que su valor global y composición no varíen sensiblemente, y
- Que dicho valor global sea de importancia secundaria para las Empresas.

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

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

12. Clientes, proveedores, subcontratistas, deudores y acreedores de tráfico  
Figurarán en el Balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el Balance como Ingresos a distribuir en varios ejercicios o Gastos a distribuir en varios ejercicios, respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

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

### 13. Existencias

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

2. Precio de adquisición.- El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

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

4. Correcciones de valor.- Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. Es especialmente aplicable al caso particular de que en las existencias de obra en curso figuren importes correspondientes a reformados, añadidos y modificaciones de obra.

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

- a) Para los materiales, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.
- b) Para existencias comerciales y obras terminadas, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Para los productos y obras en curso, el valor de realización de los productos y obras terminadas correspondientes, deducidos la totalidad de costes pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

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

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

- a) Que se renueven constantemente.
- b) Que su valor global y composición no varíen sensiblemente, y
- c) Que dicho valor global sea de importancia secundaria para la Empresa.

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

5. Normas particulares de existencias.- En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes, obras y derechos que en cada caso se indican:

a) Trabajos auxiliares para ejecución de obras:

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

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

b) Bienes recibidos por cobro de créditos.- Se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o al precio de mercado si éste fuese menor.

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

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

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

14. Diferencias de cambio en moneda extranjera

1. Inmovilizado material e inmaterial.- Como norma general, su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieren incorporado al patrimonio.

Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como norma general, sobre el importe resultante de aplicar el párrafo anterior.

2. Existencias.- Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición, y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de las existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieren en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda extranjera, se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

3. Valores de renta variable.- Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieren incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieren los valores en el mercado.

4. Tesorería.- La conversión en moneda nacional de la moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la Empresa se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el Balance de situación al tipo de cambio vigente en ese momento.

Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente, al resultado del ejercicio.

5. Valores de renta fija, créditos y débitos.- La conversión en moneda nacional de los valores de renta fija, así como de los créditos y débitos en moneda extranjera, se realizará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento. En los casos de cobertura de cambio (seguro de cambio o cobertura similar) se considerará únicamente la parte del riesgo no cubierto.

Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada valor, débito o crédito se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda. A estos efectos se agruparán aquellas monedas que, aun siendo distintas, gocen de convertibilidad oficial en España:

a) Las diferencias positivas no realizadas que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el Pasivo del Balance como Ingresos a distribuir en varios ejercicios.

b) Por el contrario, las diferencias negativas que se produzcan en cada grupo, como norma general, se imputarán a resultados.

No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio, diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores.

Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias en cambio negativas por igual o superior importe en cada grupo homogéneo.

6. Normas especiales.- Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera a plazo superior a un año y destinadas a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los Activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un Activo inmovilizado concreto y perfectamente identificable.

- Que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses.

- Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento.

- Que el importe resultante de la incorporación al coste no supere, en ningún caso, el valor de mercado o de reposición del inmovilizado.

Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste del inmovilizado material y, por consiguiente, estarán sujetos a amortización y provisión, en su caso.

7. Moneda no convertible.- En el caso de obra en el exterior, cuando se trate de operaciones que se realicen en moneda no convertible, se registrarán al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se calculará la diferencia entre las obligaciones de pago en la moneda no convertible y la

suma de tesorería más las cuentas a cobrar en dicha moneda; en el caso de que resulte positiva dicha diferencia (posición acreedora), esta cifra se convertirá al tipo de cambio de la fecha de cierre del ejercicio, registrándose la diferencia de cambio correspondiente según el procedimiento general indicado en los apartados anteriores.

En el caso de que la diferencia entre obligaciones de pago en la moneda no convertible y la suma de tesorería más las cuentas a cobrar en dicha moneda resulte negativa (posición deudora), se dotará una provisión por el importe de dicha diferencia, salvo que la moneda no convertible resultante de la liquidación de la obra se vaya a utilizar en bienes con posibilidad de repatriación o se prevea utilizar en obras futuras dentro del correspondiente país. En todo caso, estas circunstancias habrán de reflejarse en la Memoria.

#### 18. Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos

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

a) Obras realizadas por encargo y con contrato.- Se valorarán por el método del porcentaje de realización, por este método se reconocerán los ingresos por obra ejecutada en base al grado de realización del contrato al final de cada período contable.

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

- Mediante la valoración de las unidades de obra ejecutadas a los precios establecidos en contrato.
- En función de un porcentaje de los ingresos totales fijados en el contrato, porcentaje que se establece por la relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato.

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

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

- Que se cuente con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado.
- Que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, sin duda sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente.

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

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

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

- Los costes en que incurra el contratista con anterioridad a la formalización del contrato formarán parte de la obra en curso siempre que:
  - Sean identificables con el proyecto de que se trate, y
  - No existan dudas razonables sobre la adjudicación del proyecto al contratista.

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

- Los costes de personal asignados a la obra, incluidos los de transporte al lugar de trabajo.
- Los materiales utilizados en la construcción, incluidos los costes de transporte incurridos en su caso.
- La amortización y los costes de transporte de los equipos e instalaciones utilizados en la ejecución de la obra.
- Los costes de supervisión, suministros, etc., directamente relacionados con la obra.
- Los costes incurridos en trabajos auxiliares específicos para la obra.
- También se imputarán a la obra en curso la parte de costes indirectos de construcción, relacionados con diversos contratos, siguiendo un sistema de reparto que resulte adecuado a las circunstancias. Entre dichos costes cabe citar:
  - Los relativos a instalaciones generales afectos a la actividad de construcción, tales como almacenes, oficinas técnicas, etc.
  - Seguros.
  - Asistencia técnica.
  - Cuando parte de una o varias obras sea objeto de subcontrato a terceros las cantidades facturadas por el subcontratista serán consideradas como mayor valor de la obra en curso.

En las obras realizadas por encargo y con contrato, para los trabajos que se realicen sin estar recogidos en el contrato, tales como reformados, añadidos y modificaciones de obra, se registrará el ingreso por el mismo método que el utilizado en la obra principal, siempre que no exista duda alguna sobre su aprobación posterior y esté acreditada su racionalidad técnica. En estos casos, se recogerá en el apartado correspondiente de la Memoria, la siguiente información: para el caso de que los ingresos producidos por los reformados, añadidos y modificaciones de obra se registren contablemente mediante el método de porcentaje de realización, se informará sobre el importe de los ingresos contabilizados en el ejercicio y los costes incurridos por dichos conceptos; si se aplica el método de contrato cumplido, se informará sobre el importe de obra en curso correspondiente a reformados, añadidos y modificaciones de obra.

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

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

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

- a) Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que graven estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la Empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en la regla d) siguiente.
- b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.

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

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

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

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

## 21. Uniones temporales de Empresas

1. Las uniones temporales de Empresas habrán de seguir, de acuerdo con las normas generales, el método del porcentaje de realización para el reconocimiento de los resultados. Sólo en los casos específicos que se plantean en la norma 18. como excepción, podrán utilizarse el método del contrato cumplido.

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

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

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

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

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

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

## 22. Cambios en criterios contables y estimaciones

Por la aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio.

Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable.

## 23. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca, en su caso, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.