

Boicac nº 76/2008 Consulta 2

Sobre la vigencia del tratamiento contable de los costes en que incurre un contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, regulado en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

Respuesta

El apartado 5. Normas particulares de existencias, letra c), de la norma de valoración 13ª Existencias, contenida en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, dispone:

“ 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.”

El citado párrafo a), señala:

“a) Trabajos auxiliares para ejecución de obras:

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

La Disposición Transitoria 5ª del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa que las adaptaciones sectoriales en materia contable seguirán aplicándose en todo aquello que no se opongan a la nueva normativa.

El apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) regula los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, señalando que:

“El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos

económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad”.

En el apartado 4º del MCC se definen los activos como *“bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.*

En la medida en que los costes en que incurre el contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, cumplan con los requisitos señalados anteriormente para su registro, podrán ser activados. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Sólo podrán calificarse como activo los gastos de naturaleza técnica directamente relacionados con el contrato y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos que se hayan incurrido con ocasión del contrato y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para acudir a las licitaciones que en todo caso motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo en que se incurran.
- Para que los desembolsos realizados puedan calificarse como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.
- Adicionalmente, debe ser probable que el contrato llegue a obtenerse.

Por tanto, teniendo en cuenta que las adaptaciones sectoriales siguen en vigor en lo que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el PGC, y que el criterio de las adaptaciones sectoriales antes expuesto no es contrario a estas regulaciones, debe concluirse que dicho criterio sigue siendo aplicable con las matizaciones incluidas en la presente contestación.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incorporar cualquier información significativa sobre estos gastos, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.