

# Infraestructuras públicas, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar. Activos en estado de venta. Activos construidos o adquiridos para otras entidades

---

**Arantxa López Cascante**

Jefa de área de Principios y Normas Contables.  
Subdirección General de Planificación y Dirección  
de la Contabilidad.  
Intervención General de la Administración del Estado.  
Ministerio de Economía y Hacienda

## 1. INFRAESTRUCTURAS, INVERSIONES MILITARES ESPECIALIZADAS Y PATRIMONIO HISTÓRICO

Una de las novedades más destacables del nuevo Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP) es, sin duda, el tratamiento contable de las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y los bienes del patrimonio histórico, ya que supone un cambio radical respecto al criterio de registro previsto en el anterior PGCP de 1994 (en adelante, PGCP '94).

El nuevo PGCP define cada una de estas figuras en la norma de reconocimiento y valoración nº 3, «Casos particulares de inmovilizado material: Infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico», de la siguiente forma:

*Infraestructuras. Son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudada-*

*nos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:*

- son parte de una red,*
- tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.*

*Inversiones militares especializadas de naturaleza militar: Son activos tangibles, adquiridos o construidos por la entidad, que se utilizarán exclusivamente en la defensa nacional. (En la norma relativa al inmovilizado intangible también se prevé la existencia de inversiones militares especializadas de naturaleza inmaterial.)*

*Patrimonio histórico. Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Estos bienes presentan, en general, determinadas características, incluyendo las siguientes:*

*a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.*

*b) Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta.*

*c) Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.*

Antes de analizar el tratamiento contable de estos elementos patrimoniales de acuerdo con el nuevo PGCP, veamos cómo se registraban en el ámbito del PGCP'94 con el fin de poner de manifiesto las diferencias respecto a la nueva regulación.

De acuerdo con lo previsto en el PGCP'94, estos bienes figuraban en el activo fijo de la entidad durante el tiempo en el que se encontraban en curso de adquisición o de construcción, dándose de baja del mismo contra cuentas<sup>1</sup> representativas de la disminución del patrimonio producida como consecuencia de la entrega al uso general –en el caso de las infraestructuras y de los bienes del patrimonio histórico–, o bien de la puesta a disposición de las fuerzas armadas –en el caso de las inversiones militares.

---

<sup>1</sup> Para la entrega al uso general se utilizaba la cuenta 109, «Patrimonio entregado al uso general», y para la puesta a disposición de las fuerzas armadas se utilizaba directamente la cuenta 100, «Patrimonio».

Dado que se daban de baja del activo de la entidad cuando estaban en condiciones de ser utilizados por sus destinatarios, se consideraba que no eran utilizados por aquélla y, por ello, no eran objeto de amortización.

En el nuevo PGCP estos bienes, en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, «Propiedades, planta y equipo», se registran en la contabilidad de la entidad como el resto de elementos del activo.

Para ello deberán cumplir las características de la definición de activo (es decir, tratarse de bienes y derechos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio) y los criterios para su reconocimiento (esto es, considerarse probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro y que puedan valorarse con fiabilidad) establecidos, respectivamente, en los apartados 4º y 5º del Marco conceptual del PGCP.

Asimismo a estos bienes les es de aplicación las normas de reconocimiento y valoración del inmovilizado material o del intangible (en el caso de las inversiones militares de naturaleza inmaterial).

Por tanto, en el nuevo PGCP el acto de entrega al uso general o, en su caso, la puesta a disposición de las fuerzas armadas de estos bienes no va a suponer la baja de los mismos en la contabilidad de la entidad, como sí ocurría en el PGCP'94.

Este tratamiento contable previsto en el nuevo PGCP está relacionado con la incorporación del término «potencial de servicio» en la definición de activo, de modo que ciertos elementos patrimoniales de los que la entidad no obtiene ningún rendimiento económico ni utiliza para la prestación de servicios y que, de acuerdo con el anterior Plan, debían darse de baja en las cuentas cuando se entregaban para el uso por la generalidad de los ciudadanos (o, en su caso, por las fuerzas armadas) mantienen en el nuevo PGCP la consideración de activo, a pesar de su entrega, y, por tanto, no se dan de baja como consecuencia de la misma.

Esto es así porque tales activos se poseen con la finalidad de generar flujos económicos sociales que benefician a la colectividad, esto es, un beneficio social o potencial de servicio.

Por todo lo anterior, estos bienes, como el resto de elementos del inmovilizado no financiero, dado que se utilizan por la entidad (en este caso para la consecución de beneficios sociales), estarán sometidos a amortización y, en su caso, a deterioro.

Por otro lado, considerando las dificultades valorativas que en muchos casos pueden acompañar a los bienes del patrimonio histórico y teniendo en cuenta que, en algunas ocasiones, es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales o histórico-artísticos quede reflejado en un precio de mercado, la norma prevé para esta categoría de bienes que cuando no se pueda establecer una valoración fiable de su valor se dará información sobre los mismos en la memoria y, por tanto, en estos casos, no figurarán en el balance.

Por último hay que destacar que este cambio de tratamiento contable con respecto al previsto por el PGCP'94 supone, al igual que para los restantes cambios de criterio, la necesidad de regular el tránsito de un plan contable (el PGCP de 1994) al otro (el nuevo PGCP). A este respecto las disposiciones transitorias primera y segunda de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, que ha aprobado el Plan, han establecido dicha regulación y en relación con estas partidas señalan lo siguiente:

En primer lugar, de acuerdo con la disposición transitoria primera, una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio en el que se aplique por primera vez el nuevo PGCP, en el que deberán figurar las mismas cuentas que el asiento de cierre del ejercicio anterior, deberá ajustarse dando de baja todas las partidas (activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido en el nuevo PGCP y registrando todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es exigido por el mismo.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, las infraestructuras, las inversiones militares y los bienes del patrimonio histórico que existieran en una entidad con anterioridad a la entrada en vigor del Plan y que no estuvieran activadas en virtud de lo establecido en el PGCP'94 podrían no registrarse si su valoración no pudiera efectuarse de una manera fiable.

Por lo que se refiere a aquellas infraestructuras, inversiones militares especializadas, así como bienes del patrimonio histórico que hubieran sido adquiridos o construidos por una entidad con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo PGCP y que puedan valorarse con fiabilidad, deberán darse de alta por su valor razonable a dicha fecha, siempre y cuando no pudiera establecerse el valor contable correspondiente a su precio de adquisición o coste de producción original más los restantes importes susceptibles de posteriores activaciones. Esta alta se efectuará con abono a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

En cualquier caso, ya se pueda estimar o no, con fiabilidad, la valoración de tales partidas, en relación al saldo que presente la cuenta 109, «Patrimonio entregado al uso general», del PGCP '94, la norma establece su cancelación en el momento de la entrada en vigor del nuevo PGCP con cargo a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

## 2. ARRENDAMIENTOS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

A este respecto el nuevo PGCP regula en la norma de reconocimiento y valoración nº 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», el tratamiento contable de los arrendamientos financieros, los arrendamientos operativos y aquellos casos en los que la entidad vende un elemento de su inmovilizado para arrendarlo posteriormente. Veamos cada uno de ellos.

En este punto, el nuevo PGCP introduce, también, importantes novedades respecto al PGCP '94, concretamente en relación con el tratamiento contable de los bienes utilizados en régimen de arrendamiento financiero.

El nuevo PGCP define el arrendamiento como:

*«Cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.»*

Desde un punto de vista económico, el arrendamiento puede ser financiero u operativo, y el tratamiento contable de uno y otro es muy diferente. Por ello, antes de establecer los criterios para el reconocimiento y valoración de cada una de estas modalidades, la norma delimita el concepto de arrendamiento financiero.

A este respecto establece que un arrendamiento es financiero cuando de las condiciones económicas del contrato o acuerdo se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. Por tanto, en caso contrario el arrendamiento tendrá la consideración de arrendamiento operativo.

Seguidamente establece aquellos supuestos en los que se presume que se ceden todos los riesgos y ventajas, distinguiendo para ello entre los acuerdos con opción de compra o sin ella.

Concretamente, para los acuerdos con opción de compra, se considera que se transmiten los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad cuando no existan dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra, considerando, asimismo, que no existen dudas cuando el precio de la opción sea inferior al valor razonable del activo en el momento en el que la opción se pueda ejercitar.

Asimismo para aquellos contratos y acuerdos en los que no exista opción de compra se establecen una serie de presunciones en relación a dicha transferencia de riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, así como otros indicadores de situaciones que podrían llevar a calificar un arrendamiento como de carácter financiero.

Por último, para aquellos acuerdos de arrendamiento que se refieran a activos «portadores de potencial de servicio», con o sin opción de compra, la norma presume que en todo caso no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de tales activos en tanto la entidad arrendadora mantenga el potencial de servicio que dichos activos tienen incorporado, por lo que, en este caso, no serán aplicables las presunciones que incorpora la norma para la consideración del acuerdo o contrato como arrendamiento financiero, debiendo considerarse como operativo mientras se mantenga el potencial de servicio por la entidad arrendadora.

## **2.2. Arrendamiento financiero**

Cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, un contrato o acuerdo de arrendamiento se califique como financiero, tanto el arrendatario como el arrendador deberán registrar el mismo de acuerdo con los criterios establecidos en la norma para cada uno de ellos.

En cuanto al registro de la operación por el arrendatario, a diferencia del criterio que establecía el PGCP'94, en virtud del cual se registraba un inmovilizado de naturaleza inmaterial por el valor al contado del bien objeto del arrendamiento, con independencia de la naturaleza del mismo –material o intangible–, en el nuevo PGCP el arrendatario registrará en el activo el bien arrendado de acuerdo con su naturaleza –material o intangible–, utilizando como contrapartida un pasivo financiero.

El valor por el que deben registrarse, tanto el activo como el pasivo financiero, será el menor de los dos siguientes:

- el valor razonable del activo arrendado, y
- el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de

compra y excluyendo las cuotas de naturaleza contingente (esto es, aquellas cuyo importe futuro dependa de una variable establecida en el contrato); también se excluirían los costes de los servicios y demás gastos que, de acuerdo con las normas de reconocimiento y valoración nº 2, «Inmovilizado material», y nº 5, «Inmovilizado intangible», no se pudieran activar.

Para calcular el valor actual de las partidas anteriores se tomará como tipo de actualización el tipo de interés reflejado en el contrato. Si este tipo no estuviera determinado, se aplicará el tipo de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, el tipo de interés al que obtendría los fondos necesarios para comprar el activo objeto de contrato.

Además, los costes directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

Por lo que se refiere al activo objeto de arrendamiento financiero, se le aplicarán en relación a su valoración posterior los mismos criterios que a los restantes activos de la entidad de acuerdo con su naturaleza: amortización, deterioro, etc.

En cuanto a la carga financiera total derivada de la operación, se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento, imputándose a los resultados de los ejercicios en los que se devengue, aplicando el tipo de interés efectivo para el arrendatario.

Tratamiento especial merece el arrendamiento financiero cuando se refiera a terrenos con vida útil indefinida y no se espere que la propiedad pase al arrendatario al término del plazo del arrendamiento, ya que en este caso el arrendatario no recibiría todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo.

Señala la norma que en los arrendamientos financieros conjuntos de un terreno y un edificio se tendrán que considerar de forma separada ambos componentes en el caso de que, al finalizar el plazo del arrendamiento, la propiedad del terreno no vaya a pasar al arrendatario, ya que en este caso el arrendamiento de la parte que corresponde al terreno se tendrá que tratar como un arrendamiento operativo. Para ello se establece la distribución de las cuotas a pagar en proporción a los valores razonables de los dos activos, considerándose el arrendamiento como financiero si no pudiera efectuarse dicha distribución de forma fiable, salvo evidencia de que fuera operativo.

Por lo que se refiere a los registros contables a efectuar por el arrendador en un contrato o acuerdo de arrendamiento financiero,

teniendo en cuenta que, como consecuencia del mismo, se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, deberá dar de baja el mismo por su valor contable en el momento del inicio de la operación y, a su vez, dará de alta un derecho de cobro por el valor razonable del bien entregado más los costes directos iniciales del arrendador.

Las diferencias entre el valor del derecho a cobrar registrado y el valor contable del activo que se da de baja se registrarán como un resultado del ejercicio en el que se realice la operación.

La norma establece que las diferencias que se produzcan entre el valor del derecho a cobrar registrado, según lo señalado en el párrafo anterior, y las cantidades a cobrar por la operación se imputarán a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que dichos intereses se devenguen de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

### **2.3. Arrendamiento operativo**

Cuando no se transfieran todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad el arrendamiento tendrá la consideración de operativo.

En este caso, el arrendatario deberá reconocer las cuotas derivadas del acuerdo de arrendamiento como un gasto en el resultado del ejercicio en el que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

El arrendador, por su parte, deberá reconocer los ingresos derivados del acuerdo de arrendamiento en el resultado del ejercicio en el que se devenguen durante el plazo de arrendamiento.

### **2.4. Venta con arrendamiento posterior**

Por último, en relación con las operaciones de arrendamiento y otras de naturaleza similar, el nuevo PGCP contempla el tratamiento contable que debe darse en aquellos casos en los que la entidad contable realice una venta de un inmovilizado conectada a un posterior arrendamiento o cesión del uso de ese inmovilizado enajenado.

En este caso, si se pone de manifiesto que la operación anterior es un método de financiación para el arrendatario, el nuevo PGCP, haciendo prevalecer el fondo económico de la misma sobre su forma jurídica, establece que la entidad arrendataria no debe dar baja de su contabilidad el elemento enajenado ni reconocer los resultados derivados de la enajenación.

Los fondos recibidos por la enajenación se registrarán teniendo como contrapartida una cuenta que refleje un pasivo financiero. Los



gastos por intereses asociados a la operación se contabilizarán a lo largo de la vida del contrato de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Por otro lado, en cuanto al tratamiento que debe dar a esta operación el adquirente arrendador, señala el nuevo Plan que deberá registrar un activo financiero de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 8, «Activos financieros».

### 3. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

Los activos en estado de venta se regulan en el nuevo PGCP en la norma de reconocimiento y valoración nº 7, de igual denominación.

Esta categoría de activos, tal y como se define en el nuevo PGCP, no existía en el PGCP'94. Se trata de bienes y derechos que fueron clasificados inicialmente, cuando se incorporaron al activo de la entidad, como activos no corrientes (ya que se esperaba que permanecieran en la entidad durante un periodo superior a 12 meses), pero de los que se ha decidido recuperar su valor contable a través de su enajenación.

El nuevo PGCP señala que para poder aplicar esta clasificación a un activo éste debe estar disponible para la venta inmediata en sus condiciones actuales, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de esos activos, y además su venta tiene que ser altamente probable.

El nuevo Plan señala que se considera que la venta de un activo es altamente probable cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

- a) *La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y concretar el plan.*
- b) *La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor actual.*

Los activos a los que se refiere esta norma son activos de naturaleza no financiera (inversiones inmobiliarias, inmovilizado material e intangible), no reclasificándose, por tanto, a esta categoría los activos financieros, cuya enajenación se decida, a diferencia de lo que en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad establece su norma de reconocimiento y valoración 7ª, «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos», mantenidos para la venta», que sí incluye en esta categoría de activos a los de naturaleza financiera (además de los grupos enajenables, que tampoco se incluyen en el PGCP).

Cuando un activo no corriente (inmovilizado material, inmovilizado intangible o inversiones inmobiliarias) pase a tener la consideración de activo en estado de venta, éste se valorará por el valor contable que le correspondería tener en ese momento al activo no corriente de acuerdo con el modelo del coste.

Para ello se darán de baja todas las cuentas representativas del inmovilizado que cambia de uso y se darán de alta las cuentas representativas del activo en estado de venta, entre las que se incluirá, en su caso, la cuenta en la que se refleje el deterioro acumulado que pudiera existir previamente al momento de esta nueva clasificación en tal elemento del inmovilizado que cambia de uso.

Por lo anterior, la valoración inicial de la cuenta en la que se refleja el activo en estado de venta será el valor contable que le correspondería según el modelo del coste (precio adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada hasta dicho momento), reflejándose en una cuenta independiente (representativa del deterioro de los activos en estado de venta) el deterioro que, en su caso, pudiera afectarle.

El registro anterior permite –en aquellos casos en los que en el momento de la clasificación como activo en estado de venta el bien se encuentre deteriorado– la reversión de dicho deterioro hasta el valor que le correspondería al bien de acuerdo con el modelo del coste (este tratamiento del deterioro existente en el momento de la clasificación inicial difiere del establecido en el Plan General de Contabilidad).

Los activos en estado de venta figurarán en el activo corriente del balance y se valorarán al menor valor entre:

- su valor contable, según el modelo de coste, y
- su valor razonable menos los costes de venta.

Señala la norma que si la diferencia entre el valor contable y el valor razonable menos los costes de venta fuera negativa se reconocerá un deterioro de valor por dicho importe.

En caso contrario se reconocerá un resultado positivo por cualquier incremento posterior derivado de la valoración a valor razonable menos los costes de venta del activo. En todo caso no podrá superar el importe asignado al valor inicial.

Dado el destino que tienen en la entidad, los activos en estado de venta no serán objeto de amortización mientras se encuentren clasificados como tales.

Por último, el nuevo Plan regula las posibles reclasificaciones que pudieran producirse cuando un activo clasificado como en estado de venta cambie de uso dentro de la entidad, bien a inversiones inmobiliarias, a inmovilizado intangible o a inmovilizado material, distinguiendo su tratamiento, en función de que en ese nuevo uso del activo su valoración se efectúe de acuerdo con el modelo de coste o con el modelo de la revalorización, de los previstos en la norma de reconocimiento y valoración nº 2, «Inmovilizado material».

Para terminar con esta categoría de activos es preciso destacar que el nuevo PGCP establece su registro en una cuenta del subgrupo 38, «Activos en estado de venta», de igual denominación, concretamente la cuenta 380, «Activos en estado de venta» (nuevamente a diferencia de lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en el que estos activos se reflejan en cuentas del subgrupo 58, «Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados»).

En el citado subgrupo 38 se ha incluido, además, la cuenta 385, «Otros activos en estado de venta», en la que se incluyen activos que, generalmente, tienen un destino similar a los analizados en este epígrafe, pero cuyo origen es muy diferente, ya que en dicha cuenta se van a reflejar los bienes recibidos en la entidad como pago de deudas de terceros, en tanto la entidad decida sobre su enajenación o disposición por otra vía o su incorporación, en su caso, al activo no corriente.

#### **4. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES**

Por último veamos el tratamiento que el nuevo PGCP da a los denominados activos construidos o adquiridos para otras entidades que se corresponden con lo que el PGCP´94 denominaba «Inversiones gestionadas para otros entes públicos» y que el nuevo Plan define en la norma de reconocimiento y valoración nº 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades» como sigue:

*«Son los bienes construidos o adquiridos por una entidad gestora, con base en el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfieran necesariamente a otra entidad destinataria, con independencia de que esta última participe o no en su financiación.»*

La definición anterior es muy similar a la que el PGCP´94 realizaba de las inversiones gestionadas para otros entes públicos, sin em-

bargo el tratamiento contable que establece el nuevo PGCP para estas operaciones es muy diferente.

Veamos el tratamiento contable que ambas normas establecen para las entidades gestoras de estos activos (ya construyan, ya adquieran).

Así, el PGCP '94 registraba estas operaciones, durante el proceso de construcción o adquisición de los bienes, en el inmovilizado de la entidad gestora en un subgrupo específico, el subgrupo 23, denominado «Inversiones gestionadas para otros entes públicos».

Estas inversiones figuraban en el activo fijo del balance hasta el momento de su entrega a la entidad destinataria, valorándose por su precio de adquisición o coste de producción, siguiendo los mismos criterios que los establecidos para la valoración del inmovilizado material, salvo en lo relativo a la dotación a la amortización (ya que estos bienes no se amortizaban por la entidad gestora, pues una vez terminados se transferían a la entidad destinataria de los mismos para su utilización y, por tanto, era ésta la que debía amortizarlos).

El nuevo PGCP, a la hora de establecer el tratamiento contable de estas operaciones, distingue si la entidad gestora va a construir o a adquirir los bienes objeto de la operación.

Si la entidad gestora se encarga de la construcción de los bienes, el nuevo PGCP establece una distinción en función de que los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad o no.

Señalando la citada norma de reconocimiento y valoración nº 12, que considera que los ingresos y los costes asociados a un contrato de construcción pueden ser estimados con fiabilidad cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) *Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.*
- b) *Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.*
- c) *Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuentas anuales puedan ser medidos con suficiente fiabilidad.*
- d) *Los costes atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.*

Si de acuerdo con los criterios anteriores los ingresos y costes asociados al contrato pueden ser estimados con fiabilidad, la entidad irá

reconociendo los ingresos en base al grado de avance o de realización de la obra al final de cada ejercicio.

En cuanto a la cuantificación del coste de la obra se estará a lo dispuesto para la determinación del coste de producción en la norma de reconocimiento y valoración nº 11, «Existencias», del nuevo PGCP.

Para el reconocimiento en cuentas del ingreso correspondiente en cada ejercicio al grado de avance de la obra en construcción, el nuevo PGCP prevé la utilización de una cuenta de deudores no presupuestarios, la cuenta 446, «Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar». Esta cuenta se cancelará contra la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en el ejercicio en el que se produzca el vencimiento de dichos derechos de cobro y, por tanto, su imputación al presupuesto de ingresos de la entidad.

Por otro lado, cuando de acuerdo con los criterios que señala la norma, los ingresos y los costes asociados al contrato no puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, el nuevo PGCP opta por registrar la obra ejecutada como una existencia en curso, de forma que no reconocerá los ingresos correspondientes (financiación) asociados al contrato o acuerdo hasta que no se produzca la entrega del activo a la entidad destinataria.

Por lo que se refiere a aquellos convenios, contratos o acuerdos en los que la entidad gestora se encarga de la adquisición de los bienes objeto de la operación, el tratamiento contable previsto en el nuevo PGCP es el mismo que el de la construcción, cuando los ingresos y costes asociados no puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, esto es, tendrán la consideración de existencias hasta su entrega a la entidad destinataria.

En otro orden de cosas, en los contratos, convenios o acuerdos de construcción o adquisición de activos para otras entidades es frecuente que la entidad gestora financie con cargo a sus propios recursos una parte de los costes asociados al contrato. Para estos casos, la norma de reconocimiento y valoración nº 12 establece que la entidad gestora deberá reconocer por el importe de los costes asociados al contrato que ella financie una subvención concedida, en el resultado del ejercicio que proceda, de acuerdo con los criterios de imputación de subvenciones establecidos en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración nº 18, «Transferencias y subvenciones».

Para terminar veamos los criterios establecidos en la misma norma de reconocimiento y valoración nº 12 en relación a los registros

a efectuar por la entidad destinataria de los activos objeto de estas operaciones.

La entidad destinataria del activo deberá dar de alta el mismo en su contabilidad en el momento de su recepción, cuantificándolo de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración nº 2, «Inmovilizado material», y nº 18, «Transferencias y subvenciones».

A este respecto, la norma de valoración nº 2 señala, en relación con la valoración inicial de los activos recibidos como consecuencia de un contrato de construcción o adquisición, que deberá realizarse por el valor razonable del activo recibido.

En relación con la contrapartida para el reconocimiento del activo habrá que estar al origen de la financiación de éste. Así, por la parte del mismo que financie la entidad destinataria con sus propios recursos se reconocerá, generalmente, un acreedor de naturaleza presupuestaria, y por la parte que no financie la misma se registrará un ingreso por la subvención recibida de las entidades financiadoras en función de lo establecido en el convenio, acuerdo o contrato.

Por último, en aquellos casos en los que la entidad destinataria hubiera realizado aportaciones para la financiación del activo con anterioridad a la recepción del mismo, éstas se registrarán como anticipos de inmovilizado.