

Caso práctico sobre reconocimiento de los ingresos en las empresas constructoras tras la reforma del PGC.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Fecha de publicación: 18-03-2019

Como sabemos el PGC va a ser reformado próximamente, para ello se publicó por parte del ICAC el [Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.](#)

El cambio fundamental se producirá en el PGC, en concreto se reformará la Norma de Registro y Valoración (NRV) 9ª Instrumentos financieros y la Norma de Registro y Valoración 14ª Reconocimiento de ingresos.

En cuanto al reconocimiento de ingresos, la reforma seguirá los criterios establecidos por la Norma Internacional de Información financiera (NIIF) 15, reconocimiento de ingresos.

Hasta ahora, la normativa contable aplicada al reconocimiento de ingresos de las empresas constructoras, era la siguiente:

1. 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). Esta Orden desarrollaba el PGC anterior de 1992, no obstante, siguen vigentes en todo lo que no contradigan los criterios del nuevo PGC De 2007 (Disposición transitoria 5ª PGC)
2. Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.
3. Norma de Registro y Valoración 14ª del PGC, reconocimiento de ingresos.

Las empresas constructoras son empresas de servicios, que prestan a su cliente, normalmente una empresa inmobiliaria, un servicio de construcción de un inmueble o cualquier otra obra específica.

En este sentido, tanto la NRV 14ª del PGC, como la Resolución del ICAC sobre el coste de producción, indican que para el reconocimiento de los ingresos se aplicará el método

conocido con el nombre de “porcentaje de obra realizada o grado de avance de la obra”., siempre y cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

En caso contrario, el reconocimiento de ingresos se realizará por los costes acumulados hasta ese momento.

Con el método de “porcentaje de obra realizada o grado de avance de la obra”, los ingresos se reconocerán proporcionalmente al grado de realización de la obra, que se determinará en función del siguiente porcentaje en cada ejercicio:

$$p_i = \frac{\text{costes incurridos hasta la fecha}}{\text{Total costes previstos finalización de la obra}}$$

A los ingresos totales se les aplicará el porcentaje “pi” calculado.

Según la reforma contable de la NRV 14^a del PGC, basada en los criterios de reconocimiento de los ingresos de la NIIF 15, consiste en que los ingresos se reconocen a medida que se traspasa el control del bien o servicio, el control, ya sea a lo largo del tiempo (en función del grado de avance), o en un momento concreto del tiempo.

Para que se considere que la transferencia del control se hace a lo largo del tiempo en base al párrafo 35 de la NIIF 15, al menos ha de cumplirse uno de los siguientes criterios:

- A. El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa. En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.
- B. La empresa produce o mejora un activo (tangibles o intangibles) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad.
- C. La empresa elabora un activo específico para el cliente sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha.

Veamos con detenimiento cada una de estas condiciones, teniendo en cuenta que con el cumplimiento de una sola de ellas nos encontraríamos en el caso de reconocimiento a lo largo del tiempo y por lo tanto ante la aplicación del reconocimiento de los ingresos según el grado de avance de la obra o porcentaje de realización.

- A. El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa. En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

De tal forma que, en el caso de que el cliente asumiera el contrato antes de su finalización y lo cancelara con el constructor no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, porque el cliente consume los servicios inmediatamente cuando se prestan.

La NIIF 15, pone como ejemplos, los siguientes: los servicios regulares o recurrentes, los servicios de limpieza, de consultoría, asesoría, servicios de transporte en el que la mercancía pasa por distintos lugares antes de llegar a su destino final, etc.

Evidentemente, en los contratos de construcción esto sucederá en el caso de que se contemple en las cláusulas de tal modo que el cliente pueda cancelar el contrato en caso de insatisfacción y quede en su poder la parte de obra realizada, previo pago de esta.

- B. La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad.

La empresa constructora con su prestación crea o mejora un activo que están bajo el control de su cliente durante su desarrollo. La NIIF pone como ejemplos: un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente o el desarrollo de sistemas informáticos en el despacho del cliente.

- C. La empresa elabora un activo específico para el cliente sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha.

Durante la prestación del servicio la entidad que lo presta no crea un activo que tenga una aplicación alternativa para sí misma. Pero tiene el derecho a percibir la contraprestación por la actividad que se haya completado hasta la fecha. Ejemplo: servicios legales y similares que se pagan por horas.

De modo que la entidad tendría derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha de tal forma que le compensase por lo ejecutado hasta la fecha con un margen razonable.

Se trata de que la empresa constructora tenga derecho a exigir o reclamar el pago de lo ejecutado hasta la fecha si el contrato se rescindiera antes de su finalización. Esta es una de las cláusulas que parece lógica que exista en un contrato de construcción.

Pues bien, según la NIIF, si se cumple alguna de estas condiciones, los ingresos se reconocerán a medida que se traspasa el control del bien o servicio, ya sea a lo largo del tiempo (en función del grado de avance), o en un momento concreto del tiempo.

Por lo tanto, habrá que analizar si el cliente tiene el control y el uso del activo en curso o no. También, habrá que prestar atención a la posibilidad o no, de que la entidad tenga la posibilidad de hacer uso del activo y que los derechos de cobro que adquiere la empresa constructora mediante certificaciones de obra que cubra la obra efectivamente realizada.

En definitiva, se exige que la entidad tenga el derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha y que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad.

Si se cumplen alguna de estas condiciones se reconocerán los ingresos según el grado de avance o porcentaje de realización, de tal modo que puede suceder:

1. Obra certificada y realizada:

(430) Clientes	(700) Obra ejecutada y certificada. (477) H.Pública IVA repercutido
----------------	--

2. Obra no ejecutada todavía, pero certificada. Se trata de un anticipo.

(430) Clientes	(439) Clientes obra certificada por anticipado. (477) H.Pública IVA repercutido
----------------	--

3. Obra ejecutada y no certificada todavía, pero por retraso en la facturación, ya que el derecho a facturar existe según contrato.

(434) Clientes, obra ejecutada y pendiente de certificar	(706) Obra ejecutada y pendiente de certificar.
--	---

Veamos un caso práctico:

Una empresa promotora inmobiliaria acuerda con una empresa constructora la construcción de un edificio de 8 plantas.

Entre las cláusulas del contrato se establece que la empresa elabora un activo específico para el cliente sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha. El precio total de venta se cierra en 13.000.000 de euros, y la obra durará tres años. El presupuesto de costes se estima en 10.000.000 euros.

La construcción durante los tres años de la obra, y las certificaciones de obra son las siguientes:

AÑO	Costes incurridos	Certificaciones de obra
2018	2.500.000	3.500.000
2019	3.500.000	4.500.000
2020	4.000.000	5.000.000
TOTAL	10.000.000	13.000.000

Registrar las operaciones y el reconocimiento de ingresos en cada uno de estos años de duración de la obra por parte de la empresa constructora.

SOLUCIÓN:

Se cumplen todos los criterios para poder aplicar el reconocimiento de los ingresos según el porcentaje de grado de avance

Año 2018.

Porcentaje de obra realizado: $2.500.000/10.000.000 = 0,25$.

Obra realizada: $0,25 \times 13.000.000 = 3.250.000$ euros.

Obra certificada(-)3.500.000 euros.

Diferencia 250.000 euros. Se trata de obra certificada por anticipado.

Registro contable de la obra certificada:

4.235.000	(430) Clientes.	(439) Clientes obra certificada por anticipado.	3.500.000
		(477) H.Pública IVA repercutido	735.000

Reconocimiento de los ingresos en función del porcentaje de realización.

3.250.000	(439) Clientes obra certificada por anticipado.	(700) Obra ejecutada y certificada.	3.250.000
-----------	---	-------------------------------------	-----------

Nos quedará para el próximo año Obra certificada por anticipado por $3.500.000 - 3.250.000 = 250.000$ euros.

El resultado reconocido ascenderá a:

- Obra ejecutada y certificada..... 3.250.000 euros.
- Gastos incurridos en el ejercicio. (-) 2.500,000 euros.
- Resultado 750.000 euros.

Año 2019.

Porcentaje de obra realizado: $3.500.000/10.000.000 = 0,35$.

Obra realizada: $0,35 \times 13.000.000 = \dots\dots\dots 4.550.000$ euros.

Obra certificada año.....(-)4.500.000 euros.

Obra certificada por anticipado en el año anterior...(-) 250.000 euros.

Diferencia 200.000 euros. Se trata de obra certificada por anticipado.

Registro contable de la obra certificada en el año

5.445.000	(430) Clientes.	(439) Clientes obra certificada por anticipado.	4.500.000
-----------	-----------------	---	-----------

		(477) H.Pública IVA repercutido	945.000
--	--	---------------------------------	---------

Reconocimiento de los ingresos en función del porcentaje de realización.

4.550.000	(439) Clientes obra certificada por anticipado.	(700) Obra ejecutada y certificada.	4.550.000
-----------	---	-------------------------------------	-----------

Nos quedará para el próximo año Obra certificada por anticipado por $4.500.000 + 250.000 - 4.550.000 = 200.000$ euros.

El resultado reconocido ascenderá a:

- Obra ejecutada y certificada..... 4.550.000 euros.
- Gastos incurridos en el ejercicio. (-) 3.500,000 euros.
- Resultado 1.050.000 euros.

Año 2020.

Porcentaje de obra realizado: $4.000.000/10.000.000 = 0,40$

Obra realizada: $0,40 \times 13.000.000 = \dots\dots\dots 5.200.000$ euros.

Obra certificada año.....(-)5.000.000 euros.

Obra certificada por anticipado en el año anterior...(-) 200.000 euros.

Diferencia 0 euros.

Registro contable de la obra certificada en el año

6.050.000	(430) Clientes.	(439) Clientes obra certificada por anticipado.	5.000.000
		(477) H.Pública IVA repercutido	1.050.000

Reconocimiento de los ingresos en función del porcentaje de realización.

5.200.000	(439) Clientes obra certificada por anticipado.	(700) Obra ejecutada y certificada.	5.200.000
-----------	---	-------------------------------------	-----------

No quedará obra pendiente de certificación.

El resultado reconocido ascenderá a:

- Obra ejecutada y certificada..... 5.200.000 euros.

- Gastos incurridos en el ejercicio. (-) 4.000,000 euros.
- Resultado 1.200.000 euros.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.