

Caso práctico sobre aplicación del método de grado de avance en las empresas constructoras, según la NIIF 15

13/05/2019

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

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.](#) (en adelante el Proyecto)

Ya comentábamos en otro caso práctico anterior titulado: “[Caso práctico sobre reconocimiento de los ingresos en las empresas constructoras tras la reforma del PGC](#)” que 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 a los cambios en la NRV 14ª reconocimiento de ingresos, la reforma seguirá los criterios establecidos por la Norma Internacional de Información financiera (NIIF) 15, reconocimiento de ingresos.

Hay que recordar que 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 y en esta línea se va a modificar el PGC.

En este sentido el proyecto del ICAC indica que: *“Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hacia el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance”.*

Además, también en la memoria se indicará: *“1º. Los métodos utilizados para determinar el grado de avance y reconocer los ingresos de actividades ordinarias (una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado)”.*

El proyecto no indica en ningún momento como debemos aplicar el criterio de reconocimiento de los ingresos según el grado de avance, por lo que para ello tendremos que recurrir a lo establecido en la NIIF 15.

Según la NIIF 15, la medición de este grado de avance de la obra, se puede realizar con la aplicación de dos metodologías (párrafo B14):

1. Método basado en el producto “ouput”.
2. Método basado en los insumos “imput”.

En este sentido, según los párrafos 39 y 40 de la NIIF se indica respecto a de la medición de la progresión hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución, *“Respecto de cada obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, la entidad reconocerá los ingresos ordinarios a lo largo del tiempo midiendo la progresión hacia el cumplimiento completo de dicha obligación. Al medir la progresión, el objetivo es reflejar la ejecución por la entidad de la transferencia del control de los bienes o servicios prometidos a un cliente (es decir, el cumplimiento de la obligación de ejecución de la entidad)”.*

Para ello, *“la entidad aplicará un único método para medir la progresión respecto de cada obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma coherente a obligaciones de ejecución similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada ejercicio sobre el que se informa, la entidad valorará nuevamente su progresión hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo”.*

Respecto al método basado en el producto (ouputs), el párrafo B15 de la NIIF indica: *“Los métodos basados en el producto reconocen los ingresos ordinarios a partir de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes prometidos en el contrato. Incluyen métodos tales como estudios de lo ejecutado hasta la fecha, evaluaciones de los resultados obtenidos, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas”.* En nuestra opinión, es lo que en España se ha dado en denominar “Método de valoración de las Unidades de Obra ejecutadas a los precios establecidos en el contrato”.

En definitiva, el método basado en los productos, se trata de un método para medir el grado de avance de la obra que se determina en función de los outputs obtenidos hasta la fecha.

Respecto al método basado en los insumos, la NIIF en sus párrafos B18 y B19, indica: “Los métodos basados en los insumos reconocen los ingresos ordinarios sobre la base de los esfuerzos o los insumos que haya destinado la entidad a satisfacer la obligación de ejecución (por ejemplo, recursos consumidos, horas de trabajo empleadas, costes soportados, tiempo transcurrido u horas máquina empleadas) en relación con los insumos totales previstos para satisfacer la obligación de ejecución. Si los esfuerzos o los insumos de la entidad se distribuyen de forma equilibrada a lo largo del período de ejecución, puede ser conveniente que la entidad reconozca los ingresos ordinarios de forma lineal”.

En nuestra opinión, es lo que en España se ha dado en llamar método de porcentaje de realización, aplicando la siguiente fórmula.

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

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

En definitiva, se trata de un método aproximado para medir el grado de avance de la obra que se determina en proporción a los inputs aplicados hasta la fecha.

En el caso práctico publicado con anterioridad titulado: [“Caso práctico sobre reconocimiento de los ingresos en las empresas constructoras tras la reforma del PGC](#), para el cálculo del grado de avance de la obra aplicamos el método basado en los insumos.

Pero no olvidemos, que es uno de los dos métodos reconocidos por la NIIF 15 para determinar el grado de avance de la obra, y que es un método aproximado basado en los insumos (inputs).

En el caso práctico que ofreceremos a continuación, lo vamos a realizar aplicando la metodología basada en el producto (outputs).

Respecto a cuál de las dos sería la más apropiada para determinar el grado de avance, la NIIF indica que: “Una deficiencia de los métodos basados en los insumos es que puede no haber una relación directa entre los insumos de una entidad y la transferencia del control de los bienes o servicios a un cliente. Por tanto, la entidad excluirá, en todo método basado en los insumos, los efectos de cualesquiera insumos que, de acuerdo con el objetivo de medición de la progresión establecido en el párrafo 39, no reflejen la ejecución por la entidad de la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente”.

Por lo tanto, parece que la metodología que mejor recoge el grado de avance es la basado en los productos (outputs), que es la que vamos a desarrollar ahora, ya que el método el reconocimiento de los ingresos se realiza de modo que se recoge más exactamente la obra realmente realizada. Mientras que el método basado en los insumos es una aproximación.

Pero obviamente, depende del contrato y no siempre puede aplicarse el método basado en los productos.

Antes de plantear el caso práctico, recordar que 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.

No nos vamos a detener más en ello, porque ya lo desarrollamos convenientemente en nuestro caso práctico anterior [Caso práctico sobre reconocimiento de los ingresos en las empresas constructoras tras la reforma del PGC](#),

Recordar tan solo, que 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 constructora gana la adjudicación de una obra pública. La obra consiste en la construcción de un edificio en terrenos del ayuntamiento para ser utilizado por éste para la atención al público. La obra durará dos años.

Los ingresos establecidos en el contrato de adjudicación ascienden a 10.790.000 €, determinados contractualmente (IVA al 21 % aparte) como sigue:

Unidad de Obra	Nº de Un.	Unidad	Precio por unidad	Importe
Movimientos de tierra	4.000	Tm	60	240.000
Cimentación	12.000	Tm	300	3.600.000
Estructura	40.000	m ³	150	6.000.000
Pintura y varios	100	m	800	800.000
Iluminación	300	unidades	500	150.000
IMPORTE DEL CONTRATO				10.790.000

Durante el primer año, los costes incurridos y las certificaciones de obra aceptadas por el Ayuntamiento son los siguientes:

Año	Unidad de Obra	Nº de Un.	COSTE	CERTIFICAC.
Primer año	Movimientos de tierra	4.000	300.000	240.000
Primer año	Cimentación	12.000	550.000	3.600.000
Primer año	Estructura	10.000	1.000.000	1.500.000
Primer año	Gastos de personal y otros gastos indirectos		2.500.000	
Segundo año	Estructura	30.000	1.500.000	4.500.000
Segundo año	Pintura y varios	100	250.000	800.000
Segundo año	Iluminación	300	400.000	150.000
Segundo año	Gastos de personal y otros gastos indirectos		3.000.000	
Totales			9.500.000	10.790.000

Se pide: Contabilizar las operaciones relativas al reconocimiento de ingresos según el grado de avance de la obra, aplicando el método basado en los productos.

NOTA: Estamos suponiendo que se ha aplicado a la obra exactamente el número de unidades presupuestadas. En caso de que esto no fuera así, la solución dependería de sí

en el contrato cabe cláusula de modificación en función de las unidades efectivamente utilizadas o no. Esto es, quien asume el riesgo de los cambios.

En el caso de que no se pudieran realizar cambios sobre el presupuesto original, el riesgo correría por cuenta de la constructora.

Solución:

Con éste método el reconocimiento de los ingresos se realiza de modo que se recoge más exactamente la obra realmente realizada. En este caso, suele coincidir la obra efectivamente realizada con la certificada, o las diferencias suelen ser menores.

De tal modo que, en el primer año, se certificará y se reconocerán los ingresos por:

Movimiento de tierras: 4.000 unidades x 60 = 240.000 euros.

Cimentación: 12.000 unidades x 300 = 3.600.000 euros.

Estructura: 10.000 unidades x 150 = 1.500.000 euros.

Total 5.340.000 euros.

IVA 21 % 1.121.300 euros.

TOTAL 6.461.300 euros.

6.461.300	(430) Clientes	(700) Obra ejecutada y certificada.	5.340.000
		(477) H.Pública IVA repercutido	1.121.300

Los costes asociados a esa obra, ascienden a:

- Movimiento de tierras: 300.000 euros.

- Cimentación: 550.000 euros.

- Estructura: 1.000.000 euros.

- Gastos de personal y otros: 2.500.000 euros.

Total 4.350.000 euros.

En consecuencia, el resultado antes de impuestos obtenido en el primer año, asciende a 5.340.000 – 4.350.000 = 990.000 euros.

Fiscalmente, se reconoce el criterio contable, ya que no existe ninguna referencia de reconocimiento distinta.

En el segundo año, se certificará y se reconocerán los ingresos por:

Estructura: 30.000 unidades x 150 = 4.500.000 euros.

Pintura y varios: 100 unidades x 800 = 800.000 euros.

Iluminación: 300 unidades x 500 = 150.000 euros.

Total 5.450.000 euros.

IVA 21 % 1.144.500 euros.

TOTAL 6.594.500 euros.

6.594.500	(430) Clientes	(700) Obra ejecutada y certificada.	5.450.000
		(477) H.Pública IVA repercutido	1.144.500

Los costes asociados a esa obra, ascienden a:

- Estructura: 1.500.000 euros.
 - Pintura y varios: 250.000 euros.
 - Iluminación: 400.000 euros.
 - Gastos de personal y otros: 3.000.000 euros.
- Total 5.150.000 euros.

En consecuencia, el resultado antes de impuestos obtenido en el primer año, asciende a 5.450.000 – 5.150.000 = 300.000 euros.

Fiscalmente, se reconoce el criterio contable, ya que no existe ninguna referencia de reconocimiento distinta.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.