

## 45.- El tratamiento contable del reconocimiento de ingresos en los contratos de larga duración

*Autoras: Elena de las Heras, Beatriz García Osma, Ana Gisbert y Begoña Navallas.*

El 1 de octubre de 2008 la empresa constructora "SALTO SA" es contratada por el ayuntamiento de Villa el Manzano para la edificación de un polideportivo en su localidad. Ese mismo día se firma el contrato por un precio cerrado de 16 millones de euros.

Según los datos incluidos en el contrato y los estimados en base a la experiencia previa en contratos similares, la empresa constructora dispone de la siguiente información a 31 de Diciembre de 2007:

	<u>Año 2009</u>	<u>Año 2010</u>	<u>Año 2011</u>	<u>Total</u>
<u>Datos fijados en el contrato:</u>				
Ingresos				16.000.000
Calendario de cobros	7.000.000	5.000.000	4.000.000	16.000.000
<u>Datos previstos:</u>				
Previsión de gastos	6.220.000	4.250.000	3.530.000	14.000.000
Margen previsto	780.000	750.000	470.000	2.000.000

El 1 de enero de 2009 comienzan las obras de construcción.

A 31 de diciembre de 2009, fecha que determina la finalización del primer año ejecución, se sabe que la empresa ha incurrido en unos gastos totales de 6.220.000 €

A 31 de diciembre de 2010, fecha que determina la finalización del segundo año ejecución, se sabe que la empresa ha incurrido en unos gastos totales de 10.470.000€

A 31 de diciembre de 2011, fecha que determina la finalización de la instalaciones deportivas, se sabe que la empresa ha incurrido en unos gastos totales de 14.500.000€

El siguiente cuadro muestra la información desglosada de los gastos incurridos durante la realización de la obra:

	<u>Año 2009</u>	<u>Año 2010</u>	<u>Año 2011</u>	<u>Total</u>
Gastos totales incurridos	6.220.000	4.250.000	4.030.000	14.500.000
<i>Coste de materiales y suministros</i>	<i>4.896.000</i>	<i>3.240.000</i>	<i>3.038.000</i>	<i>11.174.000</i>
<i>Coste de instalaciones generales (reparaciones, transportes, suministros, etc.)</i>	<i>1.254.000</i>	<i>940.000</i>	<i>922.000</i>	<i>3.116.000</i>
<i>Coste de mano de obra</i>	<i>20.000</i>	<i>20.000</i>	<i>20.000</i>	<i>60.000</i>
<i>Coste de amortización</i>	<i>50.000</i>	<i>50.000</i>	<i>50.000</i>	<i>150.000</i>

*(Con la finalidad de facilitar la comprensión, se han omitido los efectos tributarios distintos a las retenciones)*

## **Solución:**

La solución al caso la hemos dividido en cuatro partes:

1. La primera parte presenta el tratamiento bajo el marco contable previo al PGC-2007 y del PGC-PYMES de 2007 que es equivalente al tratamiento bajo la normativa internacional del IASB según las NIC 11 y 18.
2. La segunda parte presenta la solución bajo el marco del PGC-1990.
3. Finalmente, la tercera parte resume las diferencias entre los distintos marcos regulatorios.

### **1. PGC-2007, PGC-PYMES 2007 y NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

Según la Norma de Registro y Valoración 14<sup>a</sup> apartado 3 "Ingresos por ventas y prestaciones de servicios" del PGC 2007 (16<sup>a</sup>, 3 del PGC PYMES), y La NIC 11 revisada en 1993 párrafo 22, los ingresos ordinarios y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad.

La NIC 11 revisada en 1993 indica que un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

Para el caso de contratos a precio fijo las condiciones son las siguientes:

- (a) pueden medirse razonablemente bien los ingresos totales del contrato;
- (b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;
- (c) tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, a la fecha de cierre del balance, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad; y
- (d) los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Para el caso de un contrato de margen sobre el coste las condiciones son las siguientes:

- (a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato, y
- (b) los costes atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y medidos de forma fiable.

Paralelamente, la Norma de Registro y Valoración 14ª apartado 3 "Ingresos por ventas y prestaciones de servicios" del PGC 2007 (16ª, 3 del PGC PYMES) indican que un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad siempre que 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 este sentido, tanto la nueva normativa española como la internacional prevén las dos siguientes contabilizaciones para el reconocimiento de ingresos, dependiendo de si:

a) Se cumplen las condiciones establecidas. En cuyo caso los ingresos por prestación de servicios se reconocerán en función del porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio,

b) No se cumplen esas condiciones. En cuyo caso, y como consecuencia de que el desenlace del contrato de construcción no puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios deberán ser reconocidos en el estado de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato. Por otro lado, los costes del contrato deberán reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

### **CASO A: Se cumplen las condiciones establecidas**

Los ingresos serán reconocidos de acuerdo con el método del porcentaje de realización, si consideramos que para el contrato de construcción expuesto en nuestro ejemplo se cumplen las condiciones establecidas que garantizan que un contrato puede ser estimado con suficiente fiabilidad.

Por consiguiente, los asientos a realizar el primer año de ejecución (año 2009), serían los siguientes.

Reconocimiento de gastos del ejercicio, los cuales se presupone que son pagados en efectivo:

<b>Código</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(60x)	Compra de materias primas	4.896.000	
(62x)	Servicios exteriores	1.254.000	
(64x)	Gastos de personal	20.000	
(681)	Amortización del inmovilizado material	50.000	
(572)	Bancos, c/c		6.220.000

Reconocimiento del cobro de los clientes, en este caso de la administración pública.

Código	Cuenta	Debe	Haber
(572)	Bancos, c/c	7.000.000	
(438)	Anticipo de clientes		7.000.000

Según la regulación contable, los cobros no van en la línea con el reconocimiento de ingresos.

Los ingresos por obra son valorados siguiendo el método del porcentaje de realización o grado de avance de la obra. Al final del primer año de ejecución el grado de avance de la obra sería del 43,23%, porcentaje que es calculado atendiendo a la siguiente fórmula:

$$\text{Grado de avance} = \frac{\text{Gastos incurridos en el año de ejecución}}{\text{Total gastos incurridos y previstos hasta la finalización de la obra}}$$

$$44,43\% = 6.220.000/14.000.000$$

Del mismo modo se prevé que si los gastos incurridos siguen coincidiendo con los gastos previstos, los grados de avance para años posteriores serán los que se muestran en la siguiente tabla:

	<u>Año 2009</u>	<u>Año 2010</u>	<u>Año 2011</u>	<u>Totales</u>
Previsión de gastos	6.220.000	4.250.000	3.530.000	14.000.000
Grado de avance	44,43%	30,36%	25,21%	100%

Una vez determinado el grado de avance del ejercicio, los ingresos a reconocer serán determinados proporcionalmente, atendiendo a la siguiente fórmula:

$$\text{Ingresos del ejercicio a reconocer} = \text{Grado de avance} * \text{Total ingresos previstos con fiabilidad}$$

Por lo tanto, los ingresos a reconocer en el ejercicio 2009 serían de 7.108.571 euros (44,43% \* 16.000.000) y se contabilizarían de la siguiente manera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
(438)	Anticipo de clientes	7.000.000	
(430)	Clientes	108.571	
(705)	Prestaciones de servicios		7.108.571

Los asientos a realizar en el año 2010, el segundo año de ejecución serían los siguientes:

La contabilización el segundo año de ejecución del reconocimiento de gastos del ejercicio como del reconocimiento del cobro de los clientes sería exactamente igual que para el primer ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
(60x)	Compra de materias primas	3.240.000	
(62x)	Servicios exteriores	940.000	
(64x)	Gastos de personal	20.000	
(681)	Amortización del inmovilizado material	50.000	
(572)	Bancos, c/c		4.250.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
(572)	Bancos, c/c	5.000.000	
(430)	Clientes		108.571
(438)	Anticipo de clientes		4.891.429

Al final del segundo año de ejecución se conoce que los gastos incurridos en el ejercicio son de 4.250.000 euros, los cuales coinciden con los inicialmente previstos. Así, el grado de avance de este ejercicio es del 30,36%. Por consiguiente, los ingresos a reconocer en el ejercicio 2010 son de 4.857.143 euros ( $30,36\% * 16.000.000$ ) y se contabilizarían de la siguiente manera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
(438)	Anticipo de clientes	4.857.143	
(705)	Prestación de servicios		4.857.143

Los asientos a realizar en el año 2011, el tercer año de ejecución serían los siguientes:

Como en ejercicios anteriores, la contabilización en el tercer año de ejecución del reconocimiento de gastos del ejercicio como del reconocimiento del cobro de los clientes no varía.

Código	Cuenta	Debe	Haber
(60x)	Compra de materias primas	3.038.000	
(62x)	Servicios exteriores	922.000	
(64x)	Gastos de personal	20.000	
(681)	Amortización del inmovilizado material	50.000	
(572)	Bancos, c/c		4.030.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
(572)	Bancos, c/c	4.000.000	
(438)	Anticipo de clientes		4.000.000

Sin embargo en la fecha de finalización de la obra se conoce que los gastos incurridos en el ejercicio son de 4.030.000 euros, los cuales suponen 500.000 euros más de los previstos. Dado que los gastos incurridos no coinciden con los gastos previstos, deberemos revisar el grado de avance de la obra. Por consiguiente, el grado de avance de este ejercicio corresponde al grado de avance calculado con los nuevos costes totales menos la diferencia de los años anteriores.

	<u>Año 2009</u>	<u>Año 2010</u>	<u>Año 2011</u>	<u>Totales</u>
Previsión de gastos	6.220.000	4.250.000	3.530.000	14.000.000
Diferencia con los gastos incurridos	0	0	500.000	500.000
Grado de avance reconocido	44,43%	30,36%		
Grado de avance recalculado	42,90%	29,31%	27,79%	100,00%
Diferencia de cálculo	-1,53%	-1,05%		

Debido a un pequeño desajuste en la estimación de la previsión de los gastos este año, los ingresos a reconocer estarán ajustados. Por lo tanto, el grado de avance de la obra en el año 2011 será de 25,21 % (27,79 -1,53 - 1,05).

En base a estos datos, el asiento de reconocimiento de ingresos con su correspondiente asiento de ajuste se contabilizaría de la siguiente manera:

<b>Código</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(438)	Anticipo de clientes	4.034.286	
(705)	Prestación de servicios		4.034.286

En este sentido, la contabilización del efecto del cambio en las previsiones de gastos e ingresos del contrato, está recogido por la normativa española en la NRV 22<sup>a</sup>, PGC 2007 (21<sup>a</sup> en el PGC para PYMES) "cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables". Además la normativa internacional también recoge el tratamiento del efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costes del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, el cual está recogido en la NIC 8, "Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores".

Tal y como indican las normativas, el cambio en las estimaciones contables se aplica de forma prospectiva, por lo que no supone ajustes en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, ni en la información comparativa de los demás estados financieros anteriores. Sin embargo, la memoria debe incluir información sobre el cambio en las estimaciones contables acontecido.

### **CASO B: No se cumplen las condiciones establecidas.**

En caso de que el contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en el estado de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato; y los costes del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

Los gastos y los cobros se reconocerán en el periodo en que se incurren; por lo que, se registrarían de la misma manera que con el PGC del 2007 (PGC PYMES).

Por otra parte, los ingresos ordinarios deberán ser reconocidos en el estado de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato. Por consiguiente, serán activados en la medida en que puedan ser recuperables.

2009

Código	Cuenta	Debe	Haber
(34x)	Obras en curso	6.220.000	
(710)	Variación de exist. de obras en curso		6.220.000

2010

Código	Cuenta	Debe	Haber
(34x)	Obras en curso	4.250.000	
(710)	Variación de exist. de obras en curso		4.250.000

2011

Código	Cuenta	Debe	Haber
(34x)	Obras en curso	4.030.000	
(710)	Variación de exist. de obras en curso		4.030.000

El reconocimiento de ingresos se contabilizaría en un solo asiento al final del ejercicio 2011 que es cuando se entrega al cliente el servicio prestado.

Código	Cuenta	Debe	Haber
(438)	Anticipo de clientes	16.000.000	
(705)	Prestación de servicios		16.000.000

Una vez reconocido el ingreso se eliminaría la variación de existencias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
(710)	Variación de exist. de obras en curso	14.500.000	
(34x)	Obras en curso		14.500.000

## **2. PGC-1990**

Con el PGC-1990 el reconocimiento de ingresos de contratos de larga duración estaba regulado desde 1993 con la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras. Concretamente, la norma de valoración 18ª "Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos" recogía dos criterios diferentes para el reconocimiento de ingresos, de acuerdo a los dos siguientes métodos:

- (a) el método del porcentaje de realización a aplicar cuando las obras eran realizadas por encargo y con contrato.
- (b) el método de contrato cumplido a aplicar en caso contrario.

En nuestro ejemplo, los ingresos serían reconocidos de acuerdo con el método del porcentaje de realización, ya que la obra es realizada con contrato. En este sentido, la contabilización del reconocimiento de ingresos sería similar a la recogida con el nuevo Plan de Contabilidad del 2007 y la normativa internacional.

Adicionalmente, el PGC del 1990 también recogía que en caso de que las obras fueran realizadas sin la existencia de contrato, se aplicaría, atendiendo al principio de prudencia, el método de contrato cumplido, por el cual los ingresos derivados de las obras realizadas se reconocerían al finalizar el total de las obras.

Así, el reconocimiento de ingresos se contabilizaría en un solo asiento al final de la ejecución y entrega de la obra. Por lo tanto para nuestro ejemplo, registraríamos el siguiente asiento a final del ejercicio 2011:

Código	Cuenta	Debe	Haber
(437)	Anticipo de clientes	16.000.000	
(705)	Prestación de servicios		16.000.000

Para la realización de este asiento es importante tener en cuenta que en el PGC de 1990 la cuenta de anticipo de clientes era la 437 y en el PGC de 2007 y el PGC PYMES es la 438.

## **4. DIFERENCIAS ENTRE LOS MARCOS REGULATORIOS**

La principal diferencia en el tratamiento del reconocimiento de ingresos en los contratos de larga duración entre la actual PGC 2007, la normativa del IASC y la antigua normativa PGC 1990 se encuentra en que tanto en el nuevo PGC 2007 como en la NIC 11 no resulta aplicable el "método de contrato cumplido" regulado en PGC 1990 en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras de 1993.

En la actualidad, tanto la regulación contable española como la internacional exigen aplicar el método del porcentaje de realización, salvo en los casos en los que no se cumplan las condiciones mínimas. En dichos casos, se irán activado los costes en los que la empresa haya incurrido, siempre que la empresa los considere como recuperables. Dicha opción no era permitida por el PGC 1990.