



AUTOR: CARLOS GENÍS CARCHANO
UNIVERSIDAD POLITÉCNICA DE VALENCIA
Sesión: Pósters – Finanzas
Lugar: Zona Pósters UPV
19 – 21 septiembre de 2007

Estudio de la aplicación de las NIIF al sector de la construcción: Especial referencia a la NIC 11

INTRODUCCION

La complejidad del cálculo del resultado en empresas pertenecientes al Sector de la Construcción, las cuales debido a lo complejo de sus procesos productivos, su largo periodo medio de realización así como el actual proceso de diversificación y de internacionalización que están desarrollando con el fin de mitigar el perfil cíclico del sector y reducir su exposición al riesgo, hace que estas empresas sean especialmente sensibles a cualquier cambio de normativa y políticas contables.

EMPRESAS CONSTRUCTORAS:

Son aquellas que llevan a cabo una actividad encaminada a la realización de obras que han de dar como fruto estructuras nuevas

ACTIVIDADES QUE DESARROLLAN:

Preparación de obras, construcción de inmuebles y obras de ingeniería civil, instalaciones en edificios y obras, acabado de estos y alquiler de equipos de construcción.

CARACTERISTICAS DEL SECTOR:

- La actividad suele realizarse por pedido. Contrato de venta anterior a la Producción.
- Proceso de producción largo.
- Posible variabilidad en el precio final
- Necesidad de utilizar grandes medios humanos, técnicos y financieros
- Gran dispersión de los centros de trabajo
- Complejidad de la actividad desarrollada, siendo habitual simultanearse con la actividad inmobiliaria.
- Es habitual subcontratar partes de las obras a realizar

NORMATIVA CONTABLE APLICABLE AL SECTOR DE LA CONSTRUCCION:

NORMATIVA ESPAÑOLA

-Norma de adaptación del PGCEC (1.993)
 NV18 : Reconocimiento de Ingresos por ventas de obras cuyo periodo de realización abarca varios ejercicios.
 · Se establecen dos posibles criterios :

1.-MÉTODO DEL PORCENTAJE DE REALIZACIÓN.

Se aplicará a las obras realizadas por encargo y con contrato.

En este método los ingresos por obra ejecutada se reconocen sobre la base del grado de realización del contrato al final de cada periodo, pudiéndose determinar los ingresos por dos procedimientos:

- a) Mediante la valoración de las unidades de obra ejecutadas a los precios establecidos en contrato.
- b) En función de un porcentaje de los ingresos totales fijados en el contrato, porcentaje que se establece por la relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato.

2.- MÉTODO DEL CONTRATO CUMPLIDO.

Se reconocen los ingresos por obra ejecutada cuando las obras y trabajos realizados por encargo derivados del contrato se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste.

Indicar que el Libro Blanco ha observado bastantes coincidencias entre lo regulado por la normativa española y lo establecido en la NIC, proponiendo ampliar el contenido de la NIC relativo a los costes de construcción con la normativa española. Igualmente reconoce la mejor redacción de la NIC en lo referente al reconocimiento de Ingresos y Gastos. Hace la observación que no se define ni se plantea el tratamiento aplicable a las construcciones realizadas sin contrato previo.

Según el Libro Blanco no queda claro en el apartado de obligación de informar sobre los contratos si la información que se solicita sobre los ingresos es por contrato o global.

Respecto a los supuestos de no aplicación del método del porcentaje de realización la NIC habla genéricamente de no aplicar el método si no se van a recuperar los costes, debiéndose completar dichos supuestos al adaptarlo a la normativa española tomando como modelo la adaptación sectorial.

NORMATIVA EUROPEA

La NIC mas relacionada con el Sector de la Construcción es la NIC 11 . (Contratos de Construcción. Revisada en 1993).

En el Sector se interpreta que los criterios admitidos en la normativa española para determinar el grado de avance son compatibles con la NIC, aunque podrá tener efectos importantes para aquellas empresas que apliquen el Método de Contrato Cumplido (no aceptado por la NIC 11).

Influencias de otras NIIF en las empresas constructoras:

Provisiones típicas del Sector (NIC 37)

Algunos ejemplos de provisiones típicas del sector serían las provisiones para indemnizaciones eventuales de obra, por tasas, por garantía de obra.

Integración de UTES. (NIC 31)

No se contempla esta figura en las NIIF, aunque el concepto es asimilable a la participación en Joint Ventures.

Inmovilizado Material.

Construcción para uso propio (NIC 16)

Capitalización costes financieros (NIC 23)

Construcción para la venta con promoción (NIC 2).

Cesión de certificaciones sin recurso (NIC 39)

ESTUDIO DE LA NIC 11

La NIC 11 tiene por objetivo prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costes relacionados con los contratos de construcción. Su ámbito de aplicación es la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas.

•Se entiende por contrato de construcción un contrato específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

•La Norma distingue entre un contrato de precio fijo y un contrato de margen sobre el coste. El primero se define como un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes.

•Por otra parte, el contrato de margen sobre el coste es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costes satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.

La Norma trata los siguientes aspectos :

- Agrupación y segmentación de los Contratos de Construcción.
- Ingresos Ordinarios del Contrato.
- Costes del Contrato.
- Reconocimiento de Ingresos Ordinarios y Gastos.
- Reconocimiento de las Pérdidas esperadas.
- Cambios en las estimaciones.
- Información a revelar

ANALISIS COMPARADO DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

Las empresas constructoras que aplican NORMATIVA ESPAÑOLA, el registro de las ventas por obra ejecutada se realizará siguiendo el Método del Porcentaje de Realización.

Para poder aplicar este método se requiere:

- Contar con los medios para llevar a cabo las estimaciones fiables de los presupuestos de los contratos, así como los ingresos y costes.
- Inexistencia de riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, ni duda sobre la aceptación del encargo o pedido por el cliente.

En los casos en que no se satisfagan estos requisitos, se utilizará el Método del Contrato Cumplido.

La NIC 11 desarrolla un tratamiento muy diferente dependiendo si el resultado del contrato puede o no estimarse de forma fiable.

El resultado de un contrato puede estimarse con fiabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

a) Para los contratos a Precio fijo:

- Se pueda estimar con suficiente fiabilidad los ingresos totales, los costes de la obra y el grado de avance.
- Sea probable que se obtengan beneficios derivados del contrato.
- Se puedan identificar los costes imputables al contrato para compararlos con las estimaciones previstas.

b) Para los contratos a coste más margen:

- Sea probable que se obtengan beneficios derivados del contrato.
- Los costes del contrato pueden identificarse y estimarse con suficiente fiabilidad.

En los casos en que los ingresos y gastos del contrato SI puedan ser razonablemente estimados, la NIC 11 obliga a aplicar el Método del Porcentaje de realización, eliminando la posibilidad de utilizar el método del contrato cumplido.

Por el contrario, si los Ingresos y Gastos del contrato NO pueden ser estimados de forma fiable, se produce un tratamiento diferente para ingresos y gastos, difiriendo en lo establecido en el PGCEC. Se reconocen los ingresos sólo si es probable recuperar los costes incurridos y se reconocen los gastos en el ejercicio en el que se produzcan (Método Alternativo).

A continuación siguiendo a Villacorta (2005), presentamos las ventajas e inconvenientes tanto para la empresa como para los usuarios de la información contable comparando los distintos métodos entre sí.

El Método de Porcentaje de Realización requiere para su aplicación la existencia de un sistema de contabilidad de gestión que permita obtener Presupuestos, estimar costes fiables, resultados y grado de avance de la obra.

El Método de Porcentaje de Realización presenta como ventaja el que la cifra de ventas proporciona información sobre la actividad del periodo.

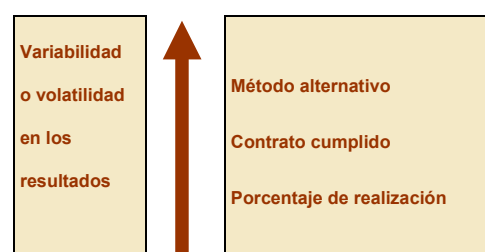
Respecto al desfase temporal entre gastos e ingresos: Periodifica mejor el método de porcentaje de realización

El Método de Porcentaje de realización ofrece unos resultados más lineales y con menor variabilidad. Ofrece los primeros años unos resultados aceptables, cayendo estos al final del contrato.

El método de Contrato cumplido tiene mayor variabilidad en los resultados, acumulándose estos en el ejercicio en que se terminan proyectos importantes. Nunca obtiene resultados negativos.

El Método alternativo ofrece una mayor variabilidad del resultado al reconocer todo el Beneficio en el ejercicio en que es probable recuperar el coste

El Método Alternativo ofrece unos resultados negativos los primeros ejercicios pasando a ser positivos en el momento de recuperar los costes. Los resultados positivos al final del Contrato son más altos que los obtenidos por el Método de Contrato cumplido.



CONCLUSIONES

El sector de la construcción presenta, entre otras características, un largo proceso de producción que abarca generalmente varios ejercicios contables. Por ello la determinación de los resultados presenta complejidad. La normativa española establece dos criterios, el del porcentaje de realización y el del contrato cumplido, en cambio la NIC 11 sólo admite el método del porcentaje de realización.

La NIC 11 establece un método alternativo al del porcentaje de realización cuando el desenlace del contrato no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad.

Especialmente en este último caso se producen unos resultados menos lineales y por tanto una mayor volatilidad en los mismos.

Los grupos y empresas que tengan oportunidad de ello, elegirán, dentro de un margen, la normativa que contenga el método que más les interese para sus motivaciones particulares de registro y valoración a efectos contables.

La empresa evaluará las implicaciones particulares sobre los resultados y los impuestos, y en consecuencia actuará.