

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: La contabilización de los ingresos y las existencias en las empresas constructoras

Autoría: Immaculada Baldoyra Rocabayera

Tutoría: Prof. Dr. Juan Luis Domínguez Pérez

Departamento: Departamento de Empresa

Curso académico: 2023-2024

:



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

Resumen y palabras clave

Resumen

En las siguientes páginas de este Trabajo de Fin de Máster se expone, en una primera parte, el contenido normativo aplicable a las empresas que se encuentran dentro del sector de las constructoras, entre el cual se encuentra la Normativa Internacional, el Plan General Contable y el Plan General Contable enfocado a las constructoras, específicamente centrándonos en lo que se refiere a materia de ingresos y de existencias, y derivado de ello, en los métodos de reconocimiento y valoración de ambos conceptos.

En una segunda parte de este trabajo, se analizan cinco cuentas anuales incluyendo su correspondiente informe de auditoría, referentes a cinco empresas del ámbito de la construcción, con el objeto de identificar cuáles son las particularidades y características de dichos documentos, destacando y analizando las problemáticas a las que deben enfrentarse dichas empresas.

Palabras clave

Ingresos
Existencias
Constructoras
Obligaciones de desempeño
Grado de avance
Valor neto realizable

Summary and keywords

Summary

In the following pages of this paper, in a first part, the normative content applicable to the companies within the construction sector is exposed, among which are the International Regulations, the General Accounting Plan and the General Accounting Plan focused on construction companies, specifically focusing on what refers to income and inventories, and derived from this, in the methods of recognition and valuation of both concepts.

In a second part of this work, five annual accounts are analyzed, including their corresponding audit report, referring to five companies in the construction sector, in order to identify the particularities and characteristics of these documents, highlighting and analyzing the problems that these companies have to face.

Keywords

Income
Stocks
Builders
Performance obligations
Degree of completion
Net realizable value

Sumario

Introducción.....	5
1. Normativa	6
1.1. NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes	6
1.2. NIC 2 Existencias	23
1.3. PGC 2021.....	25
1.3.1. Existencias.....	25
1.3.2. Ingresos	26
1.4. PGC a las Empresas Constructoras	27
1.4.1. Existencias.....	27
1.4.2. Ingresos	29
2. Cuentas Anuales e informe de auditoría de empresas constructoras.....	29
2.1. Dorseran Serveis de la Construcció, S.L.	31
2.2. Edificaciones Tifán, S.L.U.	34
2.3. Estructuras Ultra, S.A.....	41
2.4. Grupo ACS.....	46
2.5. Nozar, Grupo inmobiliario	52
3. Conclusiones	58
4. Webgrafía	59

Introducción

Este trabajo nace de querer indagar más sobre una temática surgida de la firma de auditoría en la que trabajo, en la cual estamos auditando una empresa del sector de la construcción, y realizando los procedimientos de auditoría, nos hemos dado cuenta de la gran complejidad que supone el reconocimiento, tanto de los ingresos como de las existencias, en esta tipología de entidades del sector de la construcción.

El objeto de este trabajo es investigar sobre cómo funciona el reconocimiento de ingresos y las existencias en las empresas constructoras a partir de la indagación de la normativa vigente que resulta de aplicación en este tipo de entidades. Posteriormente, en una segunda parte de este trabajo se analizarán las cuentas anuales y sus respectivos informes de auditoría de cinco empresas del sector de la construcción, con el fin de poder averiguar si realmente existe una problemática común respecto el tema comentado y, a partir de los conocimientos que se exponen en la primera parte del trabajo, cómo de esta teoría surgen las dificultades de las entidades en ponerla en práctica en el reconocimiento de los ingresos y las existencias.

Cabe mencionar, que este trabajo parte de la hipótesis de que el reconocimiento de ingresos y de existencias es un tema complejo, el cual provoca dificultades a las entidades del sector de la construcción para poder atenerse a lo que específica la normativa aplicable.

1. Normativa

En los siguientes subapartados del primer punto de este trabajo se expone de forma detallada, la normativa actual a la que están sometidas las empresas cuyo objeto social es la construcción, en lo que hace referencia al reconocimiento de ingresos y a las existencias.

1.1. NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes¹

En el año 2014 se emitió la NIIF 15, la cual, como el resto de normativa internacional, fue desarrollada y aprobada por el IASB². Se trata de un cambio relevante en el reconocimiento de ingresos que se derivan de contratos con el cliente, aportando un nuevo modelo que sustituye a la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias y la NIC 11 Contratos de construcción. Este nuevo modelo de reconocimiento de ingresos se sustenta en la correlación directa entre el cumplimiento de las obligaciones de desempeño y el consiguiente reconocimiento de los ingresos que se derivan de las mismas.

Esta normativa busca establecer los principios a aplicar para que las cuentas anuales reflejen de la forma más semejante a la realidad los ingresos ordinarios. Cabe destacar, que tal como se indica en la normativa, la NIIF 15 está enfocada a la contabilización de un contrato individual, es decir, a un solo cliente, sin embargo, establece que las entidades pueden aplicar dicha norma a un conjunto de contratos, si la entidad puede afirmar que los efectos sobre las cuentas anuales si se aplica esta normativa a contratos individuales o a un conjunto de contratos no difiere de forma relevante. Cuando una entidad aplique la normativa sobre una cartera de contratos deberá tener en consideración que dicha cartera tenga características similares, además de usar estimaciones e hipótesis que se sustenten en el tamaño y la composición del conjunto de contratos.

¹ El contenido que se expone en lo referente a la NIF 15, se ha extraído, en su gran mayoría, de la correspondiente normativa mencionada, a partir de la siguiente página web: (S. f.). Gob.es. Recuperado 23 de marzo de 2024, de <https://www.icac.gob.es/node/723> Además de dicha fuente, se ha obtenido información adicional de las siguientes páginas web: *NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes*. (2016, febrero 22). Deloitte Spain. <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/audit/articles/niif-15-ingresos-procedentes-contratos-clientes.html> , *¿Qué es la NIIF 15 y por qué es importante?* (2018, noviembre 28). RSM Peru. <https://www.rsm.global/peru/es/aportes/blog-rsm-peru/que-es-la-niif-15-y-por-que-es-importante> y *Resumen NIIF 15: reconocimiento de ingresos de contratos*. (2023, octubre 13). *Contabilidad*. <https://contabilidad.uy/resumen-niif-15/>

² International Accounting Standards Board, se trata de la organización encargada de desarrollar, aprobar y emitir las normas internacionales del ámbito contable, facilitando de este modo la estandarización de la contabilidad a nivel mundial. Definición extraída de la siguiente página web: *Todo lo que necesitas saber sobre IASB: el organismo internacional de estándares contables*. (2023, noviembre 8). BenjaeLobo. https://benjaelobo.es/iasb/?expand_article=1

Esta normativa resultará de aplicación a todos los contratos que se firmen con clientes, a excepción de los siguientes contratos:

- Contratos de arrendamientos operativos y financieros.
- Contratos de seguro, sí se podrá aplicar esta normativa a los contratos de seguro en los que exista una prestación de servicios a cambio de una cuota fija.
- Contratos derivados de instrumentos financieros.
- Contratos de intercambios no monetarios entre dos empresas que operan en una misma línea de negocio con la finalidad de facilitar la venta, por ejemplo, un contrato entre dos entidades de algodón que firman un contrato con la intención de que cada una de ellas satisfaga una demanda de algodón de un cliente específico de la otra entidad, atendiendo a que cada una de las entidades están localizadas más cerca del cliente de la otra entidad que del suyo propio, por lo que hay un beneficio en términos de costes de transportes.

Requisito imprescindible para la aplicación de esta normativa es que la otra parte del contrato sea un cliente, y que el objeto del mismo es que la entidad suministre al cliente bienes o servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa y, que a cambio, el cliente le corresponda con una contraprestación.

A continuación, se detallan los pasos para la correcta contabilización de los ingresos de acuerdo con la NIIF 15:³

1. ETAPA 1: Reconocimiento del contrato

1.1. Identificación del contrato: Las entidades únicamente contabilizarán un contrato con un cliente cuando se cumplan todos los siguientes requisitos:

- a) Que se haya celebrado un contrato entre una entidad y un cliente, la normativa permite que este contrato haya sido formalizado tanto de forma escrita como oral, además de que ambas partes se hayan comprometido por medio de este a satisfacer sus obligaciones ante la otra parte.
- b) Que se puedan identificar los derechos de cada una de las partes con respecto al contrato.
- c) Que se puedan identificar las condiciones de pago por parte del cliente.

³ El contenido que se expone en lo referente a los pasos para la correcta contabilización de los ingresos se ha extraído, en su gran mayoría, de la siguiente página web: Resumen NIIF 15: reconocimiento de ingresos de contratos. (2023, octubre 13). Contabilidad. <https://contabilidad.uy/resumen-niif-15/>

- d) Que se trate de un contrato comercial, es decir, que los flujos de efectivo de la entidad cambien en un futuro en consecuencia directa con la ejecución del contrato establecido.
- e) Que la entidad considere probable que vaya a recibir la contraprestación por parte del cliente, la cual el cliente se debe haber comprometido en el contrato.

En el caso de que no se cumplan todos los criterios mencionados, la entidad no podrá aplicar lo establecido en la NIIF 15 hasta que se cumplan cada uno de los requisitos, por lo que deberá evaluarlos con posterioridad hasta que se cumplan en su totalidad. De la misma forma, que si con posterioridad a la evaluación y determinación de que los criterios establecidos se cumplen, existen circunstancias significativas que ponen en duda su cumplimiento, la entidad deberá volver a evaluarlos con la intención de verificar que se puede seguir aplicando la normativa.

Un contrato puede ser objeto de rescisión, modificación o renovación, por lo que se puede entender que no siempre exista una duración fija, por lo que las entidades deberán aplicar esta normativa durante el período en el que las partes tengan derechos y obligaciones actuales exigibles. En el caso en el que ambas partes puedan rescindir un contrato no ejecutado sin la necesidad de compensar a la otra parte, se entenderá que no existe contrato. Un contrato se considera no ejecutado cuando se cumplen los dos requisitos que se presentan a continuación:

1. Que la entidad no haya suministrado al cliente ninguno de los bienes o servicios a los que se ha comprometido de acuerdo con el contrato.
2. Que la entidad no haya recibido y no tenga derecho a recibir, ninguna contraprestación por parte del cliente.

Si la entidad recibe una contraprestación de un cliente sin que se cumplan los criterios establecidos para el reconocimiento contable de un contrato, únicamente podrá reconocer la contraprestación recibida como ingresos ordinarios cuando se cumpla uno de los dos supuestos:

1. Si la entidad no tiene pendientes obligaciones con el cliente y la contraprestación recibida no sea reembolsable.
2. Que el contrato haya sido rescindido y la contraprestación recibida no sea reembolsable.

1.2. Combinación de contratos: Se podrán contabilizar de forma conjunta dos contratos con un mismo cliente realizados en un corto periodo de tiempo cuando se cumpla uno o más de los siguientes requisitos:

- a) Que los contratos hayan sido negociados de forma conjunta con un solo objetivo comercial.
- b) Que el importe que se recibirá como contraprestación de uno de los contratos esté relacionado directamente con el precio o la ejecución del segundo contrato.
- c) Que algunos o todos los bienes y servicios de ambos contratos constituyan una sola obligación de ejecución.

1.3. Modificaciones del contrato: Las modificaciones de un contrato se pueden dar tanto de forma escrita como verbalmente, y estas pueden ser referentes al alcance o al precio del contrato.

Las entidades deberán contabilizar una modificación de un contrato como un nuevo contrato separado del previo, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) El alcance del contrato incremente por la incorporación de bienes o servicios diferenciados de los que se establecían en el contrato previo.
- b) Que la contraprestación a recibir incremente en consecuencia de los nuevos bienes y servicios a prestar.

En el caso de que la modificación del contrato no cumpla los requisitos previamente mencionados, la entidad deberá contabilizar los bienes y servicios pendientes, es decir, que aún no hayan sido transferidos al cliente mediante alguna de las siguientes formas:

- a) La entidad deberá contablemente tratar el contrato inicial como una rescisión del mismo y, posteriormente, contabilizar la modificación como un nuevo contrato, siempre que los bienes y servicios pendientes se traten de productos diferenciados⁴ a los del contrato inicial. La contraprestación a recibir derivada de los productos pendientes será la suma de las contraprestaciones a las que el cliente se había comprometido y aún no se hayan contabilizado como ingresos ordinarios, es decir, incluirá posibles anticipos del cliente de bienes y servicios pendientes, a esto se le sumará la nueva contraprestación a la que el cliente se comprometa derivada de la modificación del contrato.

⁴Se entiende por bienes o servicios diferenciados, aquellos que se puedan identificar de forma independiente, y el cliente se puede beneficiar de ellos de forma separada, a pesar de que para su utilización necesite de otros recursos de los que ya dispone. Por ejemplo, si una entidad proporciona a un cliente cartuchos de tinta y una impresora, ambos productos se considerarán independientes, ya que el cliente podría comprar únicamente cartuchos si ya dispusiera de una impresora. Además, en el contrato los compromisos por parte de la entidad de transferir dichos bienes o servicios al cliente se deben poder identificar de forma separada. Se entenderá un bien o servicio como un producto diferenciado cuando la entidad venda con regularidad el producto o el servicio de forma única sin necesidad de tener que adquirir otro al mismo tiempo. (Definición y ejemplo extraído de la siguiente página web: Resumen NIIF 15: reconocimiento de ingresos de contratos. (2023, octubre 13). Contabilidad. <https://contabilidad.uy/resumen-niif-15/>)

- b) En el caso que la modificación del contrato se produzca sobre bienes y servicios que no se consideran diferenciados de los que ya se han finalizado, atendiendo a que se considera que en el contrato hay una única obligación de desempeño, la entidad deberá realizar un ajuste en los ingresos ordinarios a fecha de la modificación del contrato.
- c) En la situación en que exista una modificación de un contrato que afecta tanto a bienes y servicios diferenciados pendientes como a bienes o servicios no diferenciados ejecutados parcialmente, la entidad deberá contabilizar las modificaciones sobre las distintas obligaciones de desempeño pendientes de la forma más razonable siguiendo las indicaciones de los dos párrafos previos.

EJEMPLO ETAPA 1⁵:

Una empresa de informática concede una licencia de uso de un determinado programa a cambio de unas cuotas mensuales variables en función del uso que el cliente realice del programa, atendiendo a que:

- a) Existe un compromiso por ambas partes de cumplir con sus obligaciones pactadas.
- b) Se pueden identificar los derechos de cada una de las partes: el cliente tiene derecho al uso del programa y la empresa informática a recibir las cuotas variables.
- c) Se conocen las condiciones de pago: cuotas variables mensuales.
- d) Se espera que los flujos de efectivo de la empresa informática varíen en un futuro como resultado de este contrato, ya que tendrá una mayor entrada de efectivo.
- e) Es muy probable que la empresa informática reciba las cuotas mensuales a cambio de conceder la licencia de uso al cliente.

Atendiendo, a que se cumplen los cinco requisitos para el registro de un contrato, la empresa informática podrá contabilizar el contrato con el cliente.

2. ETAPA 2: Identificación de las obligaciones de ejecución

Una vez identificado el contrato, la entidad deberá identificar las obligaciones de desempeño, donde cada una de ellas deberá constituir un bien o servicio diferenciado a transferir al cliente. Dichas obligaciones de desempeño no deben incluir las actividades que la entidad necesite realizar con el fin de poder ejecutar la obligación de desempeño, ya que únicamente se contemplan aquellos bienes y servicios que vayan a ser transferidos al cliente, con el objeto de que el cliente obtenga los beneficios esperados de los mismos. Un ejemplo de actividad

⁵ Ejemplo extraído de la página web que a continuación se indica: (S. f.-b). Icjce.es. Recuperado 22 de abril de 2024, de <https://www.icjce.es/adjuntos/reconocimiento-ingresos.pdf>

que no supone una obligación de desempeño sería que una entidad para poder realizar el pedido haya de adquirir unos moldes específicos con el logo del cliente, esto no supondrá una obligación de desempeño, ya que dichos moldes no van a ser transferidos al cliente, más bien, serán destruidos al final de la realización del encargo del cliente.

Si una entidad no puede determinar un bien o servicio de forma diferenciada, la entidad deberá combinarlo con otros bienes o servicios hasta que se alcance un bien o servicio que suponga una única obligación de desempeño, se busca que cada obligación de desempeño sea una unidad generadora de beneficio o productividad para el cliente. Por ejemplo, si una máquina se compone de dos partes, y el cliente con una sola parte no puede realizar absolutamente ninguno de sus propósitos, las dos partes de la máquina se deberán considerar como una única obligación de desempeño.

EJEMPLO ETAPA 2⁶:

Una empresa constructora firma con un cliente un contrato para la construcción de un colegio en el que deberá realizar las siguientes actuaciones:

1. Diseño de planos
2. Limpieza y adecuación del solar
3. Cimentación
4. Construcción del colegio
5. Instalación de equipamiento (calefacción, cañerías, etc.)

Cada uno de estos bienes o servicios comprometido se podrían considerar como bienes diferenciados, sin embargo, no lo son, ya que para el cliente un diseño de planos no le supone una unidad generadora de beneficio, esto supone que la totalidad del conjunto de actuaciones a realizar se deberá contabilizar como una única obligación de desempeño.

3. ETAPA 3: Determinar el precio total de la transacción⁷

El precio total de la transacción es el importe que la entidad ejecutora espera recibir como contraprestación de la transferencia al cliente de los bienes o servicios a los que se ha

⁶ Ejemplo extraído de la página web que a continuación se indica: (S. f.-b). Icjce.es. Recuperado 22 de abril de 2024, de <https://www.icjce.es/adjuntos/reconocimiento-ingresos.pdf>

⁷ Este apartado, además de ser sustentado a partir de la propia normativa NIIF 15, se ha extraído gran parte de su contenido de la página web que se especifica a continuación: (S. f.-b). Icjce.es. Recuperado 22 de abril de 2024, de <https://www.icjce.es/adjuntos/reconocimiento-ingresos.pdf>

comprometido con el cliente, excluyendo las cuantías recibidas del cliente por cuenta de terceros. Este precio de la transacción podrá ser un importe fijo, variable o un mixto entre los dos.

A continuación, se detallan aspectos a considerar en cuanto a la determinación del precio total de la transacción:

1. Pagos en efectivo o derechos reconocidos al cliente por la compra de los bienes o servicios que ofrece la entidad

La entidad puede pagar un importe al cliente por la compra de bienes o servicios, por ejemplo, una empresa del sector textil puede realizar un contrato con tiendas deportivas en el cual se establezca que la cadena de tiendas deportivas comprará camisetas durante 1 año por valor de 10 millones de euros, pero en el contrato se requiere que la empresa textil pague al inicio del contrato 1 millón de euros a la cadena de tiendas por el coste que van a tener las mismas por los cambios a realizar en los expositores.

En estos casos, si el pago que efectúa la entidad es a cambio de un bien o servicio distinto del que transfiere la entidad, se reconocerá como la adquisición de un bien o servicio, si no se considera distinto, se contabilizará como una disminución del precio de la transacción. Siguiendo el ejemplo anterior, como el objeto del pago que realiza la entidad al cliente se basa en financiar los costes iniciales que incurrirá el cliente por la venta de su producto, es decir, está directamente relacionado con el producto que la entidad va a vender, se tratará como una reducción del precio total de la transacción.

2. Estimación del importe en el caso de que la contraprestación sea variable

Se entenderá por contraprestación variable, que el importe a percibir por la entidad ofertante se vea condicionado a descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones y otros elementos de naturaleza similar, que la entidad no sabe la ocurrencia cierta de los mismos, ya que se derivarán de sucesos futuros.

En el caso de que sea altamente probable que en un futuro no se produzca una modificación significativa de la contraprestación variable inicialmente estimada, se deberá incluir en el precio total de la transacción la mejor estimación de la contraprestación variable y, en el supuesto de que sea altamente probable que se produzca una modificación significativa del precio variable en el momento que se resuelva la incertidumbre que lo determina, no se deberá registrar el ingreso hasta el momento en que se cumpla la condición del que depende.

3. Existencia en el contrato de un componente financiero significativo

En el caso de que el calendario de pagos que acuerden ambas partes proporcione al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación se deberá tener en consideración dicho componente, por lo que será necesario utilizar el tipo de interés que se aplicaría en el momento inicial del contrato para actualizar el importe que pagará en un futuro el cliente al momento actual. Con posterioridad, no será requisito tener que revisar la tasa de descuento como consecuencia de cambios de tipos de interés u otros hechos. Estos ingresos o gastos financieros deberán ser contabilizados de forma separada, figurando en la cuenta de pérdidas y ganancias en el apartado de resultado financiero.

Si se cumple alguno de los siguientes requisitos se entenderá que el contrato no incluye un componente financiero significativo:

- a) El cliente pagó por los bienes o servicios de forma anticipada, y el calendario de transferencia lo fija el cliente.
- b) Una parte de la contraprestación es variable, por lo que el importe o calendario de esta contraprestación varía según la ocurrencia del suceso futuro que determinará la parte variable, y dicho suceso no está bajo el control ni del cliente ni de la empresa.
- c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta surge por razones diferentes a las de proporcionar financiación al cliente o a la empresa, por ejemplo, la de prestar garantía, las condiciones de pago acordadas pueden ir orientadas a proporcionar a una de las partes seguridad de que la otra parte cumplirá debidamente sus obligaciones.

4. Estimación de la contraprestación en especie

En el supuesto que se pueda estimar de forma fiable el valor razonable del activo que se va a recibir, la contraprestación se valorará por el valor razonable del activo, en caso contrario, se deberá tomar de referencia el precio de venta de los bienes y servicios que la entidad va a transferir al cliente. Esta contraprestación en especie se deberá reconocer en la fecha en la que se produzca la transferencia de control de los bienes y servicios de la entidad al cliente.

En las circunstancias en las que el cliente aporte bienes o servicios para facilitar el cumplimiento del contrato, la empresa deberá evaluar si obtiene el control de dichos bienes o servicios, y en el caso de que lo obtenga, deberá incorporarlos al patrimonio

de la empresa como una contraprestación independiente al efectivo que se va a recibir del cliente.

EJEMPLO ETAPA 3⁸:

Siguiendo el ejemplo del apartado de etapa 3 punto 1 Pagos en efectivo o derechos reconocidos al cliente por la compra de los bienes o servicios que ofrece la entidad, en el que una empresa del sector textil puede realizar un contrato con tiendas deportivas en el cual se establezca que la cadena de tiendas deportivas comprará camisetas durante 1 año por valor de 10 millones de euros, pero en el contrato se requiere que la empresa textil pague al inicio del contrato 1 millón de euros a la cadena de tiendas por el coste que van a tener las mismas por los cambios a realizar en los expositores. Atendiendo a que el pago realizado por la entidad al cliente va directamente relacionado con el producto que vende la entidad al cliente, dicho pago se deberá contabilizar como una reducción del precio que se deberá registrar cuando se reconozcan los ingresos ordinarios por la transferencia de los bienes. En consecuencia, si el precio total se verá disminuido en un 10% (1.000.000€/10.000.000€) y, supongamos que el primer mes se suministran camisetas por parte de la empresa por un valor total de 3.000.000€, el ingreso ordinario a contabilizar será por importe de 2.700.000€ (3.000.000€ (importe facturado) – 300.000€ (contraprestación a pagar al cliente)).

En conclusión, el precio total de la transacción serán 10.000.000€ establecidos en el contrato menos 1.000.000€ de pago de la entidad al cliente, esto supone un total de 9.000.000 euros.

4. ETAPA 4: Asignación del precio de transacción a las obligaciones de ejecución

La entidad deberá asignar el precio de transacción determinado en la etapa anterior a cada una de las obligaciones de desempeño, esta asignación se llevará a cabo teniendo en consideración el precio de venta independiente de cada una de las obligaciones de desempeño. El precio de cada una de las obligaciones de ejecución será el resultado de dividir el precio de venta de la obligación en cuestión entre el sumatorio del precio de venta independiente de todas las obligaciones establecidas en el contrato, multiplicando el importe resultante por el importe total de la contraprestación a percibir por el cliente. En el caso de que para una obligación de desempeño no exista un precio de venta independiente, este deberá ser el resultado de la mejor estimación realizada por la entidad. Cabe destacar, que se deberá excluir del total del importe a repartir los importes que correspondan a cobros del cliente por cuenta de terceros.

⁸ Ejemplo extraído de la página web que a continuación se indica: (S. f.-b). Icjce.es. Recuperado 22 de abril de 2024, de <https://www.icjce.es/adjuntos/reconocimiento-ingresos.pdf>

precio de la obligación de desempeño n	=	$\frac{\text{precio de venta independiente obligación de desempeño n}}{\sum \text{precio de venta independiente de todas las obligaciones de desempeño}}$	x	precio de transacción total a percibir por el cliente
--	---	---	---	---

Si la empresa ofrece un descuento al cliente, en el supuesto que se cumplan todos los siguientes criterios se deberá asignar el descuento a una o varias obligaciones de ejecución, en el caso contrario, se deberá asignar el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones que se hayan asumido en el contrato:

- a) La empresa normalmente vende de forma independiente los bienes o servicios establecidos en el contrato.
- b) La empresa normalmente vende de forma independiente un grupo de algunos de los bienes o servicios determinados en el contrato con algún tipo de descuento en relación de lo que costarían si se compraran de forma aislada.
- c) El descuento que se le atribuye a cada uno de los grupos de bienes o servicios definido en el apartado b) es, en su gran mayoría, el mismo que el descuento que se ha aplicado en el contrato, pudiendo identificar las obligaciones de desempeño que producen dicho descuento.

La estimación de los precios de mercado de las distintas obligaciones de desempeño se podrá determinar, principalmente, mediante alguno de los siguientes enfoques:

1. **Enfoque del precio de mercado ajustado:** precio al que un cliente en condiciones normales de mercado estaría dispuesto a pagar por ese bien o servicio. Este enfoque puede partir de los precios establecidos por los competidores de la entidad a bienes o servicios semejantes, ajustándolos a los costes y márgenes propios de la entidad.
2. **Enfoque del coste esperado más margen:** es el resultado de proyectar los costes que se esperan para poder satisfacer la obligación asumida por la entidad, y añadirle el margen propio de ese bien o servicio.
3. **Enfoque residual:** si existen tres obligaciones de desempeño de las cuales a dos se conoce el valor de mercado y, a esta última, no, el precio de la obligación de desempeño que no se puede estimar será el resultado de restar del precio total de la transacción el valor de mercado estimado de las dos obligaciones de desempeño de las que sí se conoce el mismo.

EJEMPLO ETAPA 4⁹:

La empresa A comercializadora de software acuerda con la empresa B lo siguiente:

1. La venta de derechos de uso de dos licencias (L1 y L2) durante 4 años.
2. La prestación de servicio técnico de manera telefónica en relación con las dos licencias mencionadas.

A cambio, la empresa A percibirá una contraprestación económica que asciende a 80.000€.

El precio de mercado del servicio técnico es de 10.000€/licencia. El precio de las licencias es muy variable, ya que depende de las negociaciones individuales con cada cliente, por lo que mediante un enfoque residual, se les asigna un precio total a ambas licencias de 60.000€ (es el resultado de restar al importe total de la contraprestación (80.000€) el coste del servicio técnico de ambas licencias (10.000€*2)).

De acuerdo con la experiencia histórica de la empresa A, del precio del paquete de L1 y L2, el 30€ del precio del paquete corresponde a L1 y el 70% a L2.

Existen las siguientes obligaciones por parte de la empresa A:

1. Licencia L1
2. Servicio técnico L1
3. Licencia L2
4. Servicio técnico L2

La asignación del precio total de la transacción (80.000€) a cada una de las obligaciones de desempeño identificadas será la siguiente:

Obligación	Precio de mercado estimado	Cálculo
Servicio técnico L1	10.000 €	
Servicio técnico L2	10.000 €	
Licencia L1	18.000,00	$=((80.000€-10.000€*2)*30\%)$
Licencia L2	42.000,00	$=((80.000€-10.000€*2)*70\%)$
	80.000 €	

⁹ Ejemplo extraído de la página web que a continuación se indica: (S. f.-b). Icjce.es. Recuperado 22 de abril de 2024, de <https://www.icjce.es/adjuntos/reconocimiento-ingresos.pdf>

5. ETAPA 5: Reconocimiento de los ingresos

El ingreso se deberá reconocer contablemente por la entidad a medida que los bienes y servicios vayan siendo transferidos al cliente, salvo en aquellos casos donde los ingresos ordinarios se vayan reconociendo durante el periodo en el que se ejecute una obligación de desempeño de forma progresiva.

Se considerará satisfecha una obligación de desempeño y, por tanto, se podrá reconocer como ingreso ordinario cuando se haya transferido el bien o el servicio al cliente. Se considera que un bien o servicio se ha transferido al cliente, cuando este obtiene el control de los mismos. Se entenderá que se ha transferido el control cuando se cumplan uno o los dos puntos siguientes.

- a) El cliente obtiene la capacidad de impedir que otras entidades dirijan su uso.
- b) El cliente obtenga la totalidad de los beneficios derivados de los mismos. Algunos de dichos beneficios podrían ser, entre otros:
 - 1. Que el bien adquirido sea utilizado para producir bienes o prestar servicios.
 - 2. Que el activo adquirido permita aumentar el valor de otros activos.
 - 3. Que el bien o servicio recibido permita liquidar pasivos o reducir costes.
 - 4. Que el activo adquirido sea objeto de una venta o un intercambio posterior con margen para el cliente.

Se entenderá que una entidad transfiere el control de un bien o un servicio a lo largo del tiempo y, en consecuencia, la obligación de desempeño no se considera cumplida en un momento concreto sino a lo largo de un periodo de tiempo, lo que deriva a que los ingresos ordinarios deberán ser reconocidos a medida que se vaya cumpliendo los ítems en los que dicha obligación de desempeño haya sido desglosada, cuando se cumplan alguno de los siguientes criterios:

- a) Que el cliente pueda recibir y consumir los beneficios que se deriven de la obligación de desempeño simultáneamente a que la entidad la vaya llevando a cabo.
- b) Que la obligación de desempeño se realice sobre un activo, ya sea para mejorarlo o crearlo, que sea controlado por el cliente al ritmo en que el mismo sea creado o mejorado por parte de la entidad.
- c) Que el activo generado por la entidad sea de uso exclusivo para un determinado cliente, por ejemplo, un producto con un el logo del cliente, y la entidad tenga derecho de exigir el pago de lo que se haya ejecutado hasta una determinada fecha, lo cual

compense el coste incurrido hasta la fecha, en el caso de que se rescinda el contrato por parte del cliente.¹⁰

Si no se cumple ninguno de los criterios mencionados anteriormente, se entenderá que los riesgos de los bienes y servicios son transferidos al cliente en un momento concreto, para determinar el momento en que la entidad transfiere el control al cliente se debe tener en consideración los siguientes indicadores:

- a) Si un cliente tiene una obligación actual de efectuar el pago establecido en un contrato con una entidad, puede ser indicador de que ha obtenido la capacidad de usarlo sin limitaciones y obtener todos los beneficios que se deriven del mismo.
- b) Si el cliente tiene la titularidad legal del activo¹¹.
- c) Si la entidad ha transferido físicamente el activo al cliente.
- d) Si el cliente posee los riesgos y beneficios relacionados con el activo. En el caso de activos en los que posteriormente exista otra obligación de desempeño consistente en un servicio de mantenimiento por ejemplo, se podrá entender que el activo se ha transferido al cliente y, por tanto, se podrán reconocer los ingresos ordinarios, a pesar de no haber satisfecho una obligación de desempeño adicional relacionada con el activo en cuestión.
- e) Si el cliente acepta el activo, en el contrato entre el cliente y la entidad prestataria puede existir una cláusula contractual de aceptación por parte del cliente, en la cual se establece que el cliente deberá dar el visto bueno al producto o servicio y, en ese momento, se entenderá que se le transfiere el control del activo.

En el caso de obligaciones de desempeño en que los ingresos ordinarios se vayan reconociendo durante un periodo de tiempo, la entidad deberá reconocer los mismos contablemente a medida que se vaya progresando en la ejecución de la obligación de desempeño. La entidad deberá determinar un único método para calcular la progresión de cada una de las obligaciones de ejecución que se vayan a satisfacer durante un periodo de tiempo, el método escogido se deberá aplicar a todas las obligaciones de desempeño con características similares.

A continuación se detallan los principales métodos para medir la progresión de la ejecución de una obligación de desempeño de una entidad:

¹⁰ Ejemplo propuesto por la propia autora de este trabajo para ilustrar lo que se expone en el párrafo 35 de la NIIF 15, normativa extraída de la siguiente página web: (S. f.). Gob.es. Recuperado 23 de marzo de 2024, de <https://www.icac.gob.es/node/723>

¹¹ Por titularidad legal se entiende el derecho legal de poseer y controlar un activo, por lo que en consiguiente tiene derechos y responsabilidades sobre dicho activo.

a) **Métodos basados en el producto**¹²: Este método consiste en realizar una relación entre los bienes y servicios transferidos al cliente respecto a los bienes y servicios pendientes. Dicha relación se puede efectuar, entre otras, de las formas siguientes:

1. Realizando un estudio de lo ejecutado hasta la fecha en relación con la totalidad de lo que se debe ejecutar según contrato.
2. Evaluar los resultados obtenidos hasta la fecha o los hitos alcanzados en relación de la totalidad de los resultados o hitos esperados según contrato.
3. Relación entre el tiempo transcurrido y la totalidad del tiempo que ha sido marcado según contrato.
4. Las unidades producidas y entregadas en relación con el número total de unidades que deben ser entregadas según contrato.

El objetivo de todas las relaciones establecidas es obtener un porcentaje, es decir, al dividir lo realizado (de acuerdo con cualquiera de los criterios mencionados, o de otros) entre la totalidad de lo que se debe ejecutar según contrato, permite obtener un porcentaje de ejecución de la totalidad del contrato. Este porcentaje, con posibilidad de ser ajustado por circunstancias o hechos específicos, será el que se multiplicará por el total de la facturación que se espera del cumplimiento de esa obligación de desempeño, el resultado de este cálculo será lo que la entidad deberá facturar a su cliente y, consecuentemente, reconocer un ingreso ordinario por el importe de la factura.

b) **Método basado en los insumos**¹³ o recursos: Este método se basa en reconocer los ingresos ordinarios en función de los esfuerzos o los insumos¹⁴ que la entidad haya incurrido para llevar a cabo la obligación de desempeño establecida en el contrato, en relación con la totalidad de esfuerzo o insumos totales que prevén en el contrato que van a ser necesarios para cumplir con la obligación de desempeño. En el caso de que

¹² Método documentado a partir de los párrafos B15 a B17 de la NIIF 15 ((S. f.-a). Gob.es. Recuperado 23 de marzo de 2024, de <https://www.icac.gob.es/node/723>)

¹³ Método documentado a partir de los párrafos B18 a B19 de la NIIF 15 ((S. f.-a). Gob.es. Recuperado 23 de marzo de 2024, de <https://www.icac.gob.es/node/723>)

¹⁴ Se entiende por insumos, los materiales, los recursos y otros factores que se usen por una entidad para producir bienes o servicios, dichos factores pueden ser de naturaleza tanto tangible como intangible. Se pueden categorizar dichos insumos en tres categorías: trabajo (recursos humanos), capital (recursos físicos, por ejemplo, una máquina) y tierra (recursos naturales, por ejemplo, el agua). Definición de insumos extraída de la siguiente página web: De, E. (2017, febrero 1). Significado de Insumos. Enciclopedia Significados. <https://www.significados.com/insumos/>

se considere de forma razonable que dichos esfuerzos o insumos se van a distribuir de forma lineal en el tiempo, la entidad, consecuentemente, podrá reconocer los ingresos ordinarios de la misma forma, es decir, linealmente en el tiempo.

En el método basado en los insumos lo que se pretende, al igual que el método basado en el producto, es establecer una relación entre lo ejecutado y la totalidad de lo que se debe ejecutar según contrato, estableciendo así un porcentaje que se multiplicará sobre el importe total que se espera facturar por el cumplimiento de esta obligación de desempeño.

La diferencia principal entre ambos métodos es que el método basado en los insumos se sustenta en base al coste que le ha supuesto a la entidad llevar a cabo la obligación de desempeño hasta ese momento, por el contrario, los métodos basados en el producto buscan otros factores que permitan llegar a una conclusión sobre lo que se ha realizado hasta el momento, ejemplo de ello, serían las horas de mano de obra.

Si debido a determinadas circunstancias o hechos la entidad debe actualizar la medición de la progresión de la obligación de desempeño, dicho cambio se deberá reflejar en contabilidad como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, es decir, dicho cambio de estimación se deberá reconocer contablemente de forma prospectiva, no afectando así al ingreso reconocido hasta el momento.

En el caso excepcional, de que la entidad no pueda establecer un método adecuado para medir de forma razonable la progresión de la obligación de desempeño, la entidad únicamente podrá reconocer como ingresos ordinarios los costes soportados, y deberá seguir esta política hasta que pueda medir razonablemente la progresión de la ejecución de la obligación de desempeño. A este criterio contable se le denomina, “Método de los costes incurridos”¹⁵

¹⁵ Método extraído de la NIIF 15, concretamente del párrafo 45, la página web donde se encuentra dicha normativa es la siguiente: ((S. f.-a). Gob.es. Recuperado 23 de marzo de 2024, de <https://www.icac.gob.es/node/723>)

A continuación, se hace un breve resumen de los aspectos más importantes en cuanto al reconocimiento de los ingresos.

a) Ingresos reconocidos de manera progresiva en el tiempo a medida que se va ejecutando la obligación de desempeño:

1. Los ingresos se deberán reconocer en función del grado de avance hasta que se complete la totalidad de la obligación de desempeño pactada en el contrato, siempre y cuando la empresa pueda de forma fiable distribuir los costes a lo largo del periodo de ejecución.
2. Únicamente reconocerá los ingresos y su correspondiente contraprestación en un importe igual a los costes que se hayan incurrido hasta esa fecha, en el caso de que la empresa no pueda medir de forma fiable el grado de cumplimiento de una obligación de ejecución.
3. Se deberá revisar, y si es el caso, modificar las estimaciones de los ingresos a reconocer cuando se vaya cumpliendo con el compromiso. Dichas revisiones no son indicadores de que no se esté midiendo de forma fiable el grado de avance de las obligaciones de ejecución.

b) Ingresos derivados de obligaciones de desempeño que se entienden cumplidas en único momento de tiempo:

1. Se deberá reconocer el ingreso en el momento en que se cumpla la obligación, es decir, en el momento en que se transfieran los riesgos y beneficios del bien o servicio al cliente.
2. Hasta que no cumpla la obligación, y se reconozca el ingreso, los costes incurridos en la producción del bien o servicio se deberán reconocer como existencias.

EJEMPLO ETAPA 5¹⁶:

El 2 de diciembre del 2020 una empresa es contratada para reformar un local e instalar los equipos de climatización correspondientes, se estima que la reforma durará 4 meses.

El 20 de diciembre de 2020 la empresa compra los equipos de climatización a un proveedor, los cuales son entregados en el local y el cliente adquiere el control de los mismos.

¹⁶ Ejemplo extraído de la página web que a continuación se indica: (S. f.-b). Icjce.es. Recuperado 22 de abril de 2024, de <https://www.icjce.es/adjuntos/reconocimiento-ingresos.pdf>

Se identifican las siguientes obligaciones de ejecución:

1. Reformar local
2. Instalar los equipos de climatización

El precio total de la transacción es de 200.000€ y, los costes esperados de cada uno de los productos es para la reforma del local 100.000€ y para la compra de los equipos de climatización 60.000€.

La empresa utiliza el método de insumos o recursos basado en el coste, para medir el grado de avance la empresa no tiene en cuenta el coste de los equipos de climatización dentro de los costes incurridos y del precio de la transacción, ya que dicho coste es significativo respecto los costes totales y no es representativo del grado de avance para satisfacer la obligación de desempeño.

A 31 de diciembre de 2020 la empresa estima que los costes que se han incurrido han sido 60.000€ de los equipos de climatización (la totalidad de estos 60.000€ corresponde al coste de los propios equipos) y 20.000€ de la reforma del local.

A 31 de diciembre del 2020 el ingreso a reconocer es el siguiente:

	Euros	REFº
Precio total de la transacción	200.000,00	
Coste equipos climatización	60.000,00	
Ingreso total neto de coste equipos climatización	140.000,00	4
Reforma local	20.000,00	
Instalación equipos climatización (sin considerar el coste de los propios equipos)	0,00	
Coste total incurrido a 31 de diciembre de 2020	20.000,00	1
Total costes esperados (reforma + instalación - coste equipos)	100.000,00	2
%Costes incurridos sobre el total de costes estimados	20,00%	1/2=3
Ingreso a reconocer de acuerdo al % de coste incurrido	28.000,00	4*3

A estos 28.000€ euros se les deberá sumar los 60.000€ euros de los equipos de climatización, esto supone un ingreso total a reconocer a 31 de diciembre de 2020 de 88.000€.

1.2. NIC 2 Existencias¹⁷

El coste de las existencias se deberá reconocer como un activo, hasta que se devenguen los ingresos directamente relacionados con dicho activo corriente, momento en el cual se reconocerá el gasto por existencias. Si posteriormente a su reconocimiento como existencia, su valor realizable neto¹⁸ queda por debajo del valor en libros se deberá reconocer su correspondiente deterioro.

Esta normativa es de aplicación para todas las existencias, a excepción de los instrumentos financieros y los activos biológicos que estén relacionados con la actividad agrícola, además de los productos agrícolas que sean objeto de cosecha o recolección.

Las existencias se definen como activos corrientes que se mantienen para ser vendidos en la actividad normal de la entidad, que se encuentran en curso de producción para ser vendidos posteriormente, o materiales que tienen como finalidad ser consumidos en el propio proceso de producción de la empresa o en la prestación de un servicio.

En definitiva, las existencias pueden ser tanto materiales que vayan a ser consumidos por la propia entidad, productos en curso de producción, productos terminados por la propia empresa, o mercaderías, es decir, productos que se compran con la finalidad de ser vendidos, sin ser modificados, a un precio mayor.

Las existencias deberán ser valoradas por el menor importe entre el coste y el valor realizable neto.

El coste de las existencias se compondrá del precio de compra, los aranceles, en el caso de que hayan supuesto una importación, otros impuestos no recuperables, los costes de transporte y almacenamiento, y cualquier otro coste necesario para la adquisición de productos acabados, materiales y servicios. A este coste se le deberán deducir los descuentos y rebajas en el precio. Es definitiva, las existencias se deberán valorar por la totalidad de todos los costes que hayan contribuido a dejar las existencias en su condición y ubicación actuales.

¹⁷ Apartado documentado a partir de la siguiente fuente: NewPyme, S. L. (s. f.). NIC 2: Valoración de existencias - Normas Internacionales de Contabilidad. *Plan General Contable*. Recuperado 31 de marzo de 2024, de https://www.plangeneralcontable.com/?tit=normas-internacionales-de-contabilidad&name=GeTia&contentId=man_NIC&manPage=9

¹⁸ Se entenderá como valor realizable neto el precio de venta estimado de un activo, menos los costes que se espera que vayan a ser necesarios para poder llevar a cabo la venta, en los cuales se incluyen los costes estimados para poder finalizar la producción y los costes que se estiman para poder realizar la venta.

En el caso de existencias producidas por la propia actividad de la empresa, las existencias se valorarán por su coste de transformación, el cual incluirá los siguientes gastos:

1. Mano de obra directa, y otros costes directos, es decir, todos aquellos costes que se puedan imputar de forma directa y fiable a unidades producidas concretas.
2. Costes indirectos fijos, son aquellos que son prácticamente constantes, con independencia del nivel de producción, y que se debe buscar una base sistemática de imputación de los mismos a las existencias, por ejemplo, la amortización de la maquinaria.
3. Costes indirectos variables, son aquellos que sí que varían en función del nivel de producción, por ejemplo, los gastos en materias primas indirectas y la mano de obra indirecta, al ser indirectos se debe buscar una base sobre la cual distribuir los mismos entre las unidades producidas.

Las existencias que no sean generalmente intercambiables¹⁹, además de los que se deriven de proyectos concretos, se deberán valorar a través de la identificación específica de sus costes individuales. La identificación específica de costes individuales se basa en asignar costes específicos a elementos concretos de las existencias, por ejemplo, si la empresa compra un material específico que va a utilizar para un proyecto en concreto, el material quedará valorado por el importe de la factura. En cambio, cuando se traten de elementos del inventario que suponen un elevado número de unidades y son generalmente intercambiables, la normativa permite aplicar el método FIFO (primera entrada, primera salida) o PMP (precio medio ponderado), la empresa deberá utilizar el mismo método de valoración del coste para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similar. La NIC 2 no contempla el uso del método LIFO (última entrada, primera salida), ya que, por un lado, provoca distorsiones en los estados financieros, debido sobre todo al factor de la inflación y, por otro lado, porque es un método muy poco utilizado por las empresas, lo que supone que va en contra de la búsqueda de homogenización que tiene como objetivo el IASB, en cuanto la creación y promoción de normas financieras internacionales de contabilidad.

Las existencias en el momento en que sean vendidas se deberá reconocer el importe en libros como gasto del ejercicio, con la finalidad de que exista una correcta correlación entre los ingresos y los gastos de la empresa. Cualquier pérdida de existencias o deterioro de valor se deberá reconocer como gasto en el ejercicio en que se produzcan, con independencia del momento en que se efectúe la venta de las mismas.

¹⁹ Se consideran existencias no generalmente intercambiables aquellas que no se puedan comprar o vender en un mercado estándar fácilmente, debido a que se tratan de activos muy singulares y específicos. Ejemplos de estos activos podrían ser productos realizados de forma particular para un cliente en concreto, piezas de repuesto para una máquina única hecha para un cliente, etc.

Dichas pérdidas por deterioro podrán ser objeto de reversión cuando el valor realizable neto quede por encima del valor en libros, cabe destacar, que dicha reversión estará limitada por el importe que se haya deteriorado anteriormente, por lo que si no se ha efectuado ningún deterioro no será posible realizar una revalorización del valor en libros.

1.3. PGC 2021²⁰

En los próximos dos subpuntos de este trabajo se resumen las principales características en cuanto a las existencias e ingresos que se contemplan en el Plan General Contable actualizado en 2021.

1.3.1. Existencias

Tal como establece el apartado 10 de la segunda parte (Normas de Registro y Valoración) del Plan General contable actualizado en 2021, los principales factores a tener en cuenta en cuanto el reconocimiento contable de las existencias son los siguientes:

- a) La valoración inicial de las existencias será su coste, el cual podrá ser tanto el precio de adquisición como el coste de producción, a este coste se le añadirán los impuestos no recuperables y los gastos financieros cuando las existencias necesiten más de un año para estar en condiciones de funcionamiento.
- b) El precio de adquisición será el importe facturado menos cualquier descuento y posibles intereses derivados del nominal de los débitos, y se le sumarán todos los costes necesarios para que dichos bienes estén en condiciones y ubicados para su venta. Los intereses mencionados se podrán incluir cuando no supongan un importe significativo.
- c) El coste de producción será el derivado de sumar a las materias primas y otros materiales, los costes directos e indirectos atribuibles a dichos bienes.
- d) Se establece que el método de asignación de valor que se debe adoptar en carácter general es el PMP (precio medio ponderado), sin embargo, también se acepta el FIFO (primera entrada, primera salida) si la empresa lo considera más oportuno. En el PGC 2021 no se contempla como un método válido el LIFO.
- e) En cuanto se traten de bienes no generalmente intercambiables o bienes para proyectos específicos, el valor será asignado, identificando los costes específicos imputables a cada bien, considerándolos de forma individualizada.

²⁰ Apartado documentado a partir de la siguiente fuente: *BOE-A-2007-19884 Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.* (s. f.). Boe.es. Recuperado 31 de marzo de 2024, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

- f) El coste de las existencias en lo que se refiere a la prestación de servicios será el que resulte del coste de producción de los servicios, que figurará en el balance como existencia hasta su correspondiente reconocimiento como ingreso por prestación de servicios.
- g) Cuando el valor neto realizable sea inferior al valor en libros de las existencias, se deberá efectuar el correspondiente deterioro, que será un gasto del ejercicio en el que se produzca. En cuanto a materias primas y otros materiales consumibles que se vayan a incorporar a un proceso de producción, no se deberá realizar ningún deterioro si se espera que los productos acabados a los que estos materiales vayan a ser incorporados serán vendidos por encima del coste.
- h) Las existencias objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme, cuyo cumplimiento se produzca en un momento posterior, no deberán ser objeto de correcciones valorativas siempre que el precio de venta que se establezca en el contrato sea superior al valor de las existencias más todos los costes necesarios para cumplir con el contrato.

De forma genérica, la normativa española ha aplicado prácticamente en su totalidad lo que queda establecido por medio de la NIC 2, por lo que existen escasas diferencias entre ambas normativas en materia del reconocimiento de existencias.

1.3.2. Ingresos

Tal como establece el apartado 14 de la segunda parte (Normas de Registro y Valoración) del Plan General contable actualizado en 2021, los principales factores a tener en cuenta en cuanto el reconocimiento contable de los ingresos son los siguientes:

- a) El reconocimiento de ingresos contablemente se producirá en el momento en que se produzca la transferencia de control de los bienes y servicios a los clientes, y serán contabilizados por la contraprestación que se vaya a percibir del cliente en cuestión.
- b) El reconocimiento de ingresos a nivel contable será el resultado de aplicar las siguientes etapas:
 1. Identificar el contrato con el cliente, el cual supondrá derechos y obligaciones para ambas partes.
 2. Identificar las obligaciones a cumplir en el contrato, que supongan la transferencia de bienes o prestaciones de servicios.
 3. Determinación del precio de la transacción a la que la empresa espera tener derecho a cambio de cumplir lo que se establece en el contrato.
 4. Asignar el precio de la transacción a cada una de las obligaciones en función de los precios de venta individuales de cada una de las obligaciones identificadas.

5. Reconocer el ingreso de cada una de las obligaciones identificadas en un contrato a medida que se transfiere el control de cada una de ellas al cliente.
- c) Se entenderá como que se ha transferido el control cuando la capacidad para decidir en su totalidad sobre un bien o servicio y la obtención de todos los beneficios que se derivan de dichos elementos recaiga sobre el cliente.
 - d) Los ingresos que se deriven de obligaciones de ejecución que supongan un largo periodo de tiempo para ser finalizadas se reconocerán de acuerdo a su grado de avance, para ello la empresa deberá disponer de información fiable para su medición.
 - e) Si la empresa no puede medir de forma fiable el grado de avance reconocerá los ingresos hasta el límite de los costes incurridos hasta el momento.
 - f) Las obligaciones que se cumplan por parte de la empresa en un momento concreto se reconocerán en ese preciso instante, mientras tanto los costes incurridos de producción se contabilizarán como existencias.

Aunque la normativa internacional aporta muchos más detalles y ejemplos sobre la correcta aplicación de la normativa en cuanto al reconocimiento de ingresos, podemos llegar a la conclusión que no existen diferencias relevantes en lo que se refiere al reconocimiento de ingresos entre la normativa internacional y la normativa española.

1.4. PGC a las Empresas Constructoras²¹

En los próximos dos subpuntos de este trabajo se resumen las principales características en cuanto a las existencias e ingresos que se contemplan en el Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras del año 1993. Cabe destacar, que al ser una normativa del año 1993 se pueden encontrar aspectos que no estén acordes al Plan General de Contabilidad del 2021.

1.4.1. Existencias

A continuación se especifican las particularidades de las existencias en las empresas constructoras:

- a) Los trabajos auxiliares en las ejecuciones de obras y los gastos iniciales de un anteproyecto²² o proyecto, se deberán imputar a las propias obras, ya sea de forma lineal en el periodo en que vaya a durar la obra, o proporcionalmente a la relación

²¹ Apartado documentado a partir de la siguiente fuente: BOE-A-1993-3185 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. (s. f.). Boe.es. Recuperado 31 de marzo de 2024, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-3185>

²² Se entiende por anteproyecto en cuanto a las empresas constructoras, a todos los documentos y planos que configuran el punto de partida de la planificación y la ejecución de una obra.

existente entre los costes incurridos hasta el momento y los costes totales que se esperan de la obra. Los costes de anteproyectos que sean activados como existencias y, posteriormente, no se produzca la adjudicación de la obra de la que se derivan, se deberán imputar como gasto del ejercicio en el que se conozca dicha condición.

- b) Los gastos de retiradas²³ y liquidaciones de obras²⁴, se deberán valorar con la mejor estimación posible, y se deberán imputar de la misma manera que los trabajos auxiliares en las ejecuciones de obras (Ver apartado a) anterior).
- c) En las existencias de las constructoras deberá figurar la parte de la obra ejecutada, pero pendiente de certificar, es decir, de ser aprobada por el cliente.
- d) Las existencias se valorarán inicialmente por su coste de adquisición o producción, de igual manera que lo que se especifica en el Plan General Contable actualizado en el 2021, ver apartado 1.3.1. Existencias de este trabajo. De la misma manera que el tratamiento de las existencias sujetas a un contrato en firme, cuyo cumplimiento se vaya a producir en un momento posterior.
- e) Para las correcciones valorativas se deberá tener en cuenta, que se entenderá como valor de mercado:
 - 1. Para las materias primas, el precio de reposición, o el valor neto de reposición si este fuera menor.
 - 2. Para las existencias comerciales y obras acabadas, su valor neto de realización menos los costes de comercialización que procedan.
 - 3. Para los productos y obras en curso, el valor neto de realización menos los costes pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.
- f) En el caso de que los bienes no se puedan valor a precio de adquisición o coste de producción de manera individualizada, la normativa española de las constructoras acepta los métodos de PMP (precio medio ponderado) y FIFO (primera entrada, primera salida).
- g) Será posible valorar elementos de las existencias por una cantidad y valor fijos cuando se cumplan las siguientes tres condiciones:
 - 1. Se renueven constantemente.
 - 2. Su valor total y composición no varíen significativamente.
 - 3. Que el valor total tenga poca importancia relativa para la empresa.

²³ Ejemplos de gastos de retiradas de obras serían costes de desmontaje, de demolición y de limpieza o restauración.

²⁴ Ejemplos de gastos de liquidaciones de obras serían costes de legales, administrativos y otros relativos a la finalización de un proyecto.

1.4.2. Ingresos

Seguidamente se especifican las particularidades de los ingresos en las empresas constructoras:

- a) Las obras realizadas por medio de encargos y con contrato se deberán valorar por el método de porcentaje de realización, el cual consiste en reconocer los ingresos por obra ejecutada en función del grado de realización del contrato al final de cada uno de los ejercicios contables. El grado de realización podrá determinarse o mediante las unidades de obras ejecutadas multiplicando cada una de ellas por su precio individualizado establecido en el contrato, o bien, multiplicando el total de ingresos que se espera obtener según contrato por la relación entre costes incurridos y los costes totales que se esperan de la obra. El criterio elegido deberá ser de aplicación para todas las obras.
- b) Para los trabajos realizados que no formen parte del contrato, se deberá aplicar el mismo método de reconocimiento de ingreso que se utilice para la obra principal.
- c) Para las obras en las que no exista contrato o encargo que vayan a ser objeto de venta posterior, se deberán registrar los ingresos una vez se produzca la transmisión al cliente, registrando los costes previstos para la finalización de la obra que ya haya sido considerada como vendida, en el caso de que proceda.
- d) Se deberán determinar las unidades de obras, es decir, se tratará del desglose de la obra total en unidades de ejecución concretas, las cuales deberán poderse medir de forma razonable por la empresa, estableciendo a las mismas, precios unitarios de obra, que permitirá a la empresa emitir posteriormente la correspondiente certificación de obra a ser aprobada por el cliente.

2. Cuentas Anuales e informe de auditoría de empresas constructoras

En este apartado se van a analizar las Cuentas Anuales incluyendo su correspondiente informe de auditoría de cinco empresas del sector de la construcción del ejercicio cerrado en 2022, con el objeto de indagar sobre las principales propiedades y características de dichos documentos, resaltando y analizando las problemáticas comunes en el sector extraídas de sus respectivos informes de auditoría.

A continuación, se expone brevemente las empresas que se analizaran y un resumen de las principales características de las mismas. Cabe destacar, que dichas entidades escogidas se han seleccionado a partir de la base de datos SABI, filtrando por empresas

del sector de la construcción y por Cuentas Anuales auditadas, una vez aplicado el filtro se han escogido las empresas con una facturación elevada y con contenido relevante para este trabajo, además se han escogido cuentas anuales de grupo e individuales y basadas en normativa española y normativa internacional con la intención de poder analizar diversidades de empresas.

a) Dorseran Serveis de la Construcció, S.L.

1. Actividad principal: Actividades inmobiliarias, de construcción y obras públicas
2. Cierre contable: 31 de diciembre
3. Importe neto de la cifra de negocios (ejercicio 2022): 30.047.017,64 euros
4. Localización sede central de la compañía: Barcelona
5. Normativa aplicable: Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras
6. Cuentas Anuales individuales/consolidadas (las que van a ser objeto de análisis en este trabajo): Cuentas Anuales individuales

b) Edificaciones Tifán, S.L.U.

7. Actividad principal: Promoción inmobiliaria
8. Cierre contable: 31 de diciembre
9. Importe neto de la cifra de negocios (ejercicio 2022): 32.259.651,93 euros
10. Localización sede central de la compañía: Madrid
11. Normativa aplicable: Plan General de Contabilidad
12. Cuentas Anuales individuales/consolidadas (las que van a ser objeto de análisis en este trabajo): Cuentas Anuales individuales

c) Estructuras Ultra, S.A.

1. Actividad principal: Construcción completa de edificaciones
2. Cierre contable: 31 de diciembre
3. Importe neto de la cifra de negocios (ejercicio 2022): 27.935.448,89 euros
4. Localización sede central de la compañía: Girona
5. Normativa aplicable: Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras
6. Cuentas Anuales individuales/consolidadas (las que van a ser objeto de análisis en este trabajo): Cuentas Anuales individuales

d) Grupo ACS

1. Actividad principal: Construcción (tanto obra civil como edificaciones), concesiones y servicios (tanto a las personas como a los edificios, a la ciudad y al entorno), entre otras múltiples actividades.
2. Cierre contable: 31 de diciembre
3. Importe neto de la cifra de negocios (ejercicio 2022): 33.615.234 miles de euros
4. Localización sede central de la compañía: Madrid
5. Normativa aplicable: Normas Internacionales de Información Financiera
6. Cuentas Anuales individuales/consolidadas (las que van a ser objeto de análisis en este trabajo): Cuentas Anuales consolidadas

e) Nozar, S.A.

1. Actividad principal: Promoción inmobiliaria
2. Cierre contable: 31 de diciembre
3. Importe neto de la cifra de negocios (ejercicio 2022): 206.265 miles de euros
4. Localización sede central de la compañía: Madrid
5. Normativa aplicable: Plan General de Contabilidad
6. Cuentas Anuales individuales/consolidadas (las que van a ser objeto de análisis en este trabajo): Cuentas Anuales consolidadas

Seguidamente, para cada una de las empresas mencionadas se va a analizar la información que se da en materia de ingresos y existencias en las Cuentas Anuales, además de indagar sobre en qué forma dichas materias constan en el informe de auditoría.

2.1. Dorseran Serveis de la Construcció, S.L.

En primer lugar, respecto las existencias se hace constar en el apartado de Normas de Registro y Valoración las siguiente información.

4.d. Existencias:

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste. Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

Ilustración 1 NOTA 4.d. EXISTENCIAS de las CCAA 2022 de Dorseran, S.L.

Precio de adquisición:

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Coste de producción:

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

Ilustración 2NOTA 4.d. EXSITENCIAS de las CCAA 2022 de Dorseran, S.L.

La Sociedad expresa que los bienes y servicios que figuran como existencias en el Balance de situación están valoradas por su coste de adquisición o de producción, en el cual se incluyen los impuesto no recuperables de Hacienda Pública y los gastos financieros, en el caso de que las existencias necesiten un período superior al año para estar en condiciones de venta.

En cuanto el precio de adquisición este está compuesto por el importe facturado menos cualquier descuento aplicado y deduciendo también cualquier tipo de intereses incorporados en el nominal de los débitos, y se incrementará por todos aquellos gastos necesarios para que las existencias estén en condiciones y ubicados para ser vendidos.

En lo referido al coste de producción se compondrá por el precio de adquisición de las materias primas y otros materiales, al cual se le añadirá los costes directos y los costes indirectos, estos últimos basándose en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

En las Cuentas Anuales, concretamente en la Nota 10 de la memoria, nos aparece información específica en materia de existencias que la Sociedad revela, dicha información es escasa en contenido, informando solamente del deterioro de las mismas por quedar el mismo por debajo del valor neto de realización.

10.- EXISTENCIAS.

Las correcciones valorativas por deterioro de existencias ascienden a 87.342,26 euros. Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas han sido ajustar el valor de realización de las existencias.

Ilustración 3 NOTA 10. EXSITENCIAS de las CCAA 2022 de Dorseran, S.L.

En relación a los ingresos en la memoria se da información al respecto en la nota 4.g., a continuación se muestra dicha información:

4.g. Ingresos y gastos:

Los ingresos y gastos se imputan en función del criterio del devengo con independencia del momento en que se produce la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Ilustración 4 NOTA 4.g. EXSITENCIAS de las CCAA 2022 de Dorseran, S.L.

La cifra de ventas de la sociedad se registra en base al porcentaje de realización.

Ilustración 5 NOTA 4.g. EXSITENCIAS de las CCAA 2022 de Dorseran, S.L.

Tal como se indica la Sociedad registra sus ingresos al función de la corriente de devengo de los bienes y servicios, y no en función de la corriente monetaria de los mismos.

También, cabe añadir, que los ingresos son registrados en base a su porcentaje de realización, esto significa que los ingresos esperados de un determinado contrato se reconocerán en la misma medida en la que se avanza en la realización del acuerdo prestablecido. Este porcentaje es el derivado de dividir una cuantía, la cual va a ser alguna variable relevante en cuanto al servicio que se está prestando, de lo que se ha incurrido hasta el momento entre el total de la misma variable que se espera tener que emplear para finalizar las obligaciones de desempeño establecidas en el contrato. Este porcentaje es el que posteriormente se multiplicará entre el total de ingresos esperados y, será este importe resultante, la cifra que se reconocer como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

No se incluye en la memoria ninguna información más sobre los ingresos imputables al epígrafe del importe neto de la cifra de negocios.

Si vamos al informe de auditoría, se hace constar un informe con opinión con salvedades, debido a la siguiente limitación al alcance.

La sociedad incluye en el epígrafe de Productos Terminados, inmuebles por valor de 412 miles de euros. Como consecuencia de las fluctuaciones que ha experimentado al sector inmobiliario en los últimos años, no hemos podido evaluar si existe o no la necesidad de deteriorar dichos activos a cierre de ejercicio, para adecuarlos a su valor de mercado. En nuestro informe de auditoría del ejercicio anterior incluimos una salvedad por esta cuestión.

Ilustración 6 Salvedad extraída del informe de auditoría del ejercicio 2022 de Dorseran, S.L.

Tal como indica el Plan General Contable, las existencias deben valorarse por el coste de adquisición o de producción incluyendo en este todos los costes necesarios para que las existencias se encuentren en las condiciones y ubicación de venta y, en el caso de que el valor en libros de las mismas quede por debajo del valor neto de realización se deberá proceder a su correspondiente deterioro. La limitación al alcance de Dorseran, S.L. se debe a que por determinadas circunstancias que no se mencionan se desconoce el valor de mercado de los

inmuebles, por lo que no se puede determinar si este es o no superior al valor en libros, a pesar de que existen indicios de una posible depreciación plausible.

No se indican aspectos más relevantes de la auditoría, únicamente se menciona la salvedad comentada en el párrafo anterior.

En esta primera empresa seleccionada, como conclusión, podemos destacar la aplicación de un criterio de reconocimiento de ingresos, según el porcentaje de realización, este criterio como se ha visto en anteriores apartados de este trabajo es un criterio correcto de acuerdo a la normativa vigente, a pesar de esto no se indica más información al respecto, por lo que se desconoce sobre cuál es la variable utilizada para aplicar dicho criterio. Por otro lado, mencionar la limitación existente por no poder conocer por parte de los auditores si determinados elemento que conforman las existencias se deberían, o no, deteriorar.

2.2. Edificaciones Tifán, S.L.U.

En primer lugar, en el apartado 4.g. se informa de las normas de registro y valoración de las existencias.

g) Existencias

Se valoran al precio de adquisición o coste de producción. El precio de adquisición es el importe facturado por el proveedor, deducidos los descuentos y los intereses incorporados al nominal de los débitos más los gastos adicionales para que las existencias se encuentren ubicados para su venta: transportes, aranceles, seguros y otros atribuibles a la adquisición. En cuanto al coste de producción, las existencias se valoran añadiendo al coste de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto y la parte que razonablemente corresponde los costes indirectamente imputables a los productos.

Como excepción a la regla general de valoración, los intermediarios que comercialicen materias primas cotizadas podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta siempre y cuando con ello se elimine o reduzca de forma significativa una «asimetría contable» que surgiría en otro caso por no reconocer estos activos a valor razonable. En tal caso, la variación de valor se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valoran por su coste.

La valoración de los productos obsoletos, defectuosos o de lento movimiento se reduce a su posible valor de realización.

Cuando el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectúan las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si dejan de existir las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias, el importe de la corrección es objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ilustración 7 NOTA 4.g. EXISTENCIAS de las CCAA 2022 de Edificaciones Tifán, S.L.U.

Se informa sobre que las existencias quedan valoradas por su precio de adquisición o coste de producción más todos aquellos costes necesarios para que las mismas se encuentren en la ubicación y en las condiciones de ser vendidas. Se añade también, que en el caso de materias

primas con precio cotizado, estas deberán valorarse a valor razonable, en el caso de que de esta forma se reduzcan asimetrías contables en su valoración, las diferencias surgidas cuando se aplique al valor razonable se deberán imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

También se comenta que se deberá proceder a su deterioración, en el momento en que el valor neto de las existencias quede por debajo del valor neto realizable, el cual viene dado por el precio de venta deducidos los costes de la transacción, esto supondrá el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, si las circunstancias que generan dicho deterioro dejan de existir en ejercicios posteriores, se podrá revertir el deterioro reconociendo un ingreso en la cuenta de resultados.

En segundo lugar, en la Nota 10 de la memoria, se da información más detallada de las existencias, las mismas se encuentran compuestas de la siguiente manera:

	Ejercicio 2022	Ejercicio 2021
Terrenos	73.632.323,97	86.289.131,78
Promociones en curso	7.934.193,35	8.109.869,75
Semovientes	2.750,20	10.050,80
Deterioro de mercaderías	-32.165.353,78	-32.165.353,78
Anticipo a proveedores	2.441.162,68	2.441.162,68
TOTALES	51.845.076,42	64.684.861,23

Ilustración 8 NOTA 10. EXISTENCIAS de las CCAA 2022 de Edificaciones Tifán, S.L.U.

En la memoria se informa del contenido de cada una de las partidas, cabe destacar, en cuanto el contenido revelado, las siguientes particularidades en relación con las existencias de empresas de otros sectores:

- a) En existencias se encuentran terrenos y solares, estos son elementos que en otras tipologías de empresas se encuentran en el balance como inmovilizado material, en este caso, tal como se indica en la memoria, se tratan de terrenos y solares en fase finalista o en gestión urbanística y cuyo destino, principalmente, es residencial, por lo que al tratarse de elementos que la sociedad tiene en curso y tienen como destino a corto plazo la venta, se encuentran clasificados en el balance como existencias. Además, cabe destacar, que la actividad principal de esta empresa es, tal como se ha mencionado anteriormente, la promoción inmobiliaria, por lo tanto, cumplen con la definición de existencias, la cual nos indica que las existencias son los bienes o productos que una empresa fabrica o compra con el objetivo de ser revendidos y cuya venta supone la actividad principal de la empresa²⁵.

²⁵ Definición extraída de la siguiente página web: Sánchez, A. D. (2017, junio 30). Existencias. Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/existencias.html>

- b) Respecto al apartado de promociones en curso, se informa en la memoria de que se tratan de costes incurridos desde el origen en diversas promociones inmobiliarias en curso a dicha fecha, tal como indica el Plan General Contable a las empresas constructoras en las existencias deberá figurar la parte de la obra que se ha ejecutado, pero se encuentra pendiente de certificar, por lo que podemos determinar que al tratarse de costes incurridos desde el origen en varias construcciones puede no haberse emitido aún ninguna certificación, la cual hubiera sido objeto de aprobación por el cliente, y posteriormente, permitir a la entidad reconocer el ingreso correspondiente.
- c) Por último, cabe destacar que en la memoria se informa también de los compromisos de venta, destacando que la sociedad al cierre del ejercicio tenía firmados contratos de ventas de inmuebles de promociones en curso de ejecución. Esta mención hace diferenciar a una empresa constructora de una empresa de otro sector, ya que las empresas constructoras producen a demanda, esto hace que la gran mayoría de existencias ya se encuentren asignadas a un cliente final, mientras que en otras entidades las existencias constituyen su oferta.

Seguidamente, se expone lo que la Sociedad menciona sobre las normas de registro y valoración en el reconocimiento de ingresos, esta información se expone en la Nota 4.j. de la memoria.

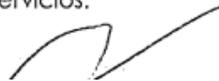
j) Ingresos y gastos

En relación con los ingresos por entrega de bienes y prestación de servicios el criterio seguido para concluir que las obligaciones asumidas por la empresa se cumplen a lo largo del tiempo o en un momento determinado; en concreto, en relación con las que se cumplen a lo largo del tiempo, los métodos empleados para determinar el grado de avance han sido los siguientes:

- Aspectos comunes.

La empresa reconoce los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produce la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes. En ese momento, la empresa valorará el ingreso por el importe que refleja la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

- Reconocimiento.



La empresa reconoce los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produce la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Cuando existan dudas relativas al cobro del derecho de crédito previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la pérdida por deterioro se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

- Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo.

No existen contratos a largo plazo.

- Indicadores de cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo.

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considera, entre otros, los siguientes indicadores:

- a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo.
- b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo.
- c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad de acuerdo con las especificaciones contractuales.

- Valoración.

Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valoran por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que se espere recibir, derivada de la misma, que, salvo evidencia en contrario, es el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no es significativo.

No forman parte de los ingresos los impuestos que gravan las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

La empresa toma en cuenta en la valoración del ingreso la mejor estimación de la contraprestación variable si es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la citada contraprestación.

Por excepción a la regla general, la contraprestación variable relacionada con los acuerdos de cesión de licencias, en forma de participación en las ventas o en el uso de esos activos, solo se reconocen cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

- a) Tiene lugar la venta o el uso posterior; o
- b) La obligación que asume la empresa en virtud del contrato y a la que se ha asignado parte o toda la contraprestación variable es satisfecha (o parcialmente satisfecha).

La Sociedad detalla que el criterio seguido para reconocer los ingresos por entrega de bienes y prestación de servicios se basa en las siguientes características:

- a) Los ingresos son reconocidos en el momento en el que se transfiere al cliente los riesgos asociados al bien, reconociendo el ingreso que se obtiene como contraprestación a los bienes entregados.
- b) La Sociedad indica que no existen contratos a largo plazo, por lo que la totalidad de los ingresos se reconocen en el momento en que se produce el cumplimiento de una obligación de desempeño, es decir, en un momento de tiempo concreto. Para identificar este momento determinado, en el cual se transfiere el control del activo al cliente, se tiene que dar una de las siguientes condiciones
 1. El cliente asuma tanto los riesgo como los beneficios derivados del activo.
 2. La Sociedad transfiera al cliente la posesión física del activo, la cual no siempre coincide con la transferencia de los riesgo y beneficios asociados al activo.
 3. El cliente recibe el activo de acuerdo a las condiciones determinadas en el contrato preestablecido.
- c) En cuanto a la valoración de los ingresos reconocidos, se determinará por el valor razonable de los activos transferidos al cliente, el cual debería coincidir con el precio que se ha acordado en el contrato deduciendo del mismo posibles descuentos y intereses que se hayan incorporado en el nominal del crédito, estos intereses si podrán formar parte del importe que se va a reconocer como ingresos ordinarios, cuando se deriven de créditos comerciales con un vencimiento inferior a un año con un tipo de interés no contractual, y el importe de no actualizar el crédito al tipo de interés no sea significativo.
- d) En cuanto a las posibles contraprestaciones variables, estas se deberán reconocer por la mejor estimación de las mismas, siempre y cuando no exista probabilidad que cuando se produzca el hecho del que se deriva dicha contraprestación variable, se produzca una reversión significativa de la cifra reconocida. Cuando la contraprestación variable se vincule con acuerdos de cesión de licencias, los cuales tengan la forma de participación en las ventas o en el uso de esos activos, estos ingresos se deberán reconocer en la cuenta de resultados cuando suceda alguna de las siguientes condiciones:
 1. Cuando se produzca la venta o el uso posterior.
 2. Cuando la obligación de desempeño que va a producir parte o la totalidad de la contraprestación variable se satisface por parte de la Sociedad.

Con respecto a la Nota 13 de la memoria, la cual se informa sobre los ingresos y gastos de forma más detallada, se menciona en un primer momento que los contratos con clientes que van interrelacionados están individualizados entre ellos, esto puede suponer a la empresa que

cada uno de los contratos tenga sus propias obligaciones de ejecución o que dos contratos contengan una misma obligación de desempeño, esto supondría que la sociedad debería sumar el precio de ambos contratos para determinar el precio total de la transacción y, posteriormente, determinar bajo qué método se podrá ir reconociendo el ingreso progresivamente a medida que se vaya ejecutando la obligación de desempeño.

Posteriormente en la memoria, se desglosan el importe neto de la cifra de negocios en función del tipo de bien o servicio, la región geográfica y si se tratan de clientes del sector público o privado, de estos se puede destacar la categorización de las ventas por tipología de producto o servicio, ya que como se puede ver en el siguiente cuadro, los ingresos se producen, principalmente, por la venta de construcciones (aclarar, que las ventas de gasolineras, se trata de las gasolineras en sí mismas, y no de la venta de combustible), los cuales son registrados como actividades ordinarias, a diferencia de las empresas de otros sectores.

Cifra de Negocios por Bien y/o Servicio	Ejercicio 2022	Ejercicio 2021
Venta de terrenos	3.386.023,31	3.593.784,06
Ventas hotel	6.203.332,08	5.718.274,67
Ventas gasolinera	21.913.175,29	17.631.159,28
Ventas residencia	702.746,40	407.981,70
Prestacion de servicios	54.374,85	16.329,88
TOTAL INCN	32.259.651,93	27.367.529,59

Ilustración 10 NOTA 13. INGRESOS Y GASTOS apartado 13.2, 1., a) de las CCAA 2022 de Tifán S.L.U.

Por último, con respecto a lo que se menciona en la memoria sobre los ingresos, se indica el importe inicial y final de los activos y pasivos derivados de acuerdos con clientes.

Importes relacionados con los Contratos derivados de acuerdos con clientes	Ejercicio 2022	Ejercicio 2021
Saldos de apertura de las cuentas a cobrar	3.217.444,60	412.124,72
Saldos de cierre de las cuentas a cobrar	1.000.115,80	3.217.444,60

Ilustración 11 NOTA 13. INGRESOS Y GASTOS apartado 13.2, 2. de las CCAA 2022 de Tifán S.L.U.

Estos saldos se tratarán de la parte de las obras que se encuentran ejecutadas, certificadas y, consecuentemente, aprobadas por el cliente, ya que la parte de la obra ejecutada, pero no certificada figurará en el balance como existencias.

El informe de auditoría de Tifán, S.L.U. es un informe con opinión con salvedades debido a siete salvedades, sin embargo, solo una de ellas es relativa a los ámbitos que se analizan en este trabajo, la cual examinamos y exponemos seguidamente.

Existe la siguiente limitación al alcance por no haber podido verificar por parte del auditor si correspondía o no deteriorar las existencias, y si el deterioro realizado por la sociedad procedía o no. Al igual que con la empresa analizada en el apartado anterior de este trabajo,

en la cual existía una limitación al alcance por el mismo concepto, al no conocer el auditor a partir de la documentación facilitada por el cliente, en este caso, una tasación de un experto independiente, el valor de mercado de las existencias, esto supone que no se puede conocer si el valor en libros de las existencias se encuentra por encima o por debajo del valor neto realizable, y en consecuencia, si procede realizar el correspondiente deterioro de valor.

2. En el epígrafe de Existencias del activo del balance de situación adjunto figuran 81.569.267,52 euros (83.584.967,22 euros, a 31 de diciembre de 2021) correspondientes al valor de los terrenos y locales que tienen un deterioro asociado de 32.165.353,78 euros (32.165.353,78 euros a 31 de diciembre de 2021). Adicionalmente, se encuentran registradas promociones en curso por un valor de 7.934.193,35 euros (8.109.869,75 euros a 31 de diciembre de 2021). Debido a que de estas cuantías y conceptos no hemos dispuesto de tasación de expertos independientes, no podemos opinar sobre si la mencionada inversión se encuentra registrada por encima de su importe recuperable y, por lo tanto, si necesita una corrección valorativa por deterioro. Esta cuestión figuraba como salvedad en el informe de auditoría del ejercicio 2021 de los anteriores auditores.

Ilustración 12 Salvedad 2 extraída del informe de auditoría del ejercicio 2022 de Tifán, S.L.U.

Finalmente, respecto el informe de auditoría de Tifán S.L.U. se debe señalar también los aspectos más relevantes de auditoría, que tal como se indica, además de las salvedades mencionadas, existe un AMRA por el reconocimiento de ingresos, concretamente se informa de que existe un riesgo significativo de incorrección material en esta área por la existencia y ocurrencia de los ingresos reconocidos durante el ejercicio, es decir, de que los ingresos que se encuentran contabilizados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias sean ingresos derivados de transacciones que realmente han ocurrido y, en consecuencia, se tratan de transacciones que pertenecen a la entidad, además de que se traten de ingresos reconocidos en el periodo correcto en función de su devengo.

La respuesta a este riesgo de incorrección material por parte de los auditores ha sido entender las políticas contables de reconocimiento de ingresos de la entidad, realizar revisiones analíticas sustantivas sobre la evolución de las ventas, procedimientos sustantivos de detalle a partir de una muestra de las ventas contabilizadas y, finalmente, ver que las cuentas anuales contienen todos los desgloses e información requerida por la normativa aplicable.

A diferencia de la anterior empresa analizada, Tifán, S.L.U. sí que hace constar en su memoria un detalle más concretos sobre sus ingresos y existencias al cierre del ejercicio contable, además de que cabe mencionar, que tal como indican los auditores en su informe, han verificado que, al menos en el caso de los ingresos, se da la información requerida según la normativa aplicable.

Con estas dos primeras empresas analizadas, Dorseran, S.L. y Tifán, S.L.U., se puede destacar que las dos entidades tienen problemáticas similares en cuanto el deterioro de sus existencias,

por la complejidad en la determinación del valor de mercado de las mismas. Cabe añadir también, que en este caso, los ingresos son recocidos en un momento concreto, a diferencia de la empresa Dorseran, S.L. cuyos ingresos eran reconocidos mediante el método de porcentaje de realización.

2.3. Estructuras Ultra, S.A.

En primer lugar, se informa en el apartado 4.5. de normas de registro y valoración de lo siguiente en materia de existencias.

4.5 Existencias

Las existencias se valoran inicialmente a su precio de adquisición, coste de producción o valor neto realizable, el menor.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluyen en el precio de adquisición o coste de producción cuando no son recuperables directamente de la Hacienda Pública.

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor, después de deducir cualquier descuento comercial, rebajas en el precio obtenidas u otras partidas similares, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos. Se añaden, además, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros indirectamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Cuando el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición, se efectúan las oportunas correcciones valorativas, que se reconocen como gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. El valor neto realizable representa la estimación del precio de venta menos todos los costes que serán incurridos en los procesos de comercialización, venta y distribución.

Ilustración 13 NOTA 4.5 Existencias de las CCAA 2022 de Estructuras Ultra, S.A.

Tal como realizan las dos empresas anteriormente analizadas, las existencias quedan valoradas por la menor valoración entre el valor de adquisición o de producción y el valor neto realizable. Este precio de adquisición viene determinado por el importe facturado por el proveedor menos los impuesto no recuperables, los descuentos y los intereses incorporados en el nominal del crédito, y añadiendo todos los costes necesarios para que las existencias se encuentren en las condiciones y en la ubicación para estar en condiciones de ser vendidas, registrando los deterioros y la reversión de los mismos cuando proceda.

En segundo lugar, respecto las existencias se da en la Nota 10 de la memoria información más detallada, se indica que en el ejercicio anterior las existencias, únicamente recogían el importe de una parcela y, en el ejercicio actual (2022) las existencias tienen un saldo al cierre del ejercicio de cero. Tal como se ha mencionado anteriormente, la actividad principal de esta entidad, entre otras, es la construcción, por la que las empresas constructoras en sus existencias deben tener la parte de obra ejecutada y no certificada, además de otros materiales adquiridos que no han sido facturados al cliente, atendiendo a esto, la sociedad si tiene un saldo nulo al cierre del ejercicio de existencias significa que la totalidad de las obras

en curso ya ha sido certificado y, consecuentemente, aprobadas dichas certificaciones por su respectivo cliente, lo que ha supuesto que Estructuras Ultra, S.A. haya reconocido los correspondientes ingresos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En lo que se refiere a los ingresos, se da información sobre su registro y valoración en la nota 4.7. de la memoria.

4.7 Ingresos y gastos

La Sociedad reconoce los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produce la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes. En ese momento, la Sociedad valora el ingreso por el importe que refleje la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de dichos bienes y servicios.

Se establecen cinco pasos para el reconocimiento de ingresos:

1. Identificar el contrato (o contratos) con el cliente.
2. Identificar las obligaciones de desempeño.
3. Determinar el precio de la transacción.
4. Asignación del precio de la transacción a las distintas obligaciones de desempeño.
5. Reconocimiento de ingresos según el cumplimiento de cada obligación.

En base a este modelo de reconocimiento, las ventas de bienes se reconocen cuando los productos han sido entregados al cliente y éste los ha aceptado, aunque no se hayan facturado o, en caso aplicable, los servicios han sido prestados y la cobrabilidad de las correspondientes cuentas a cobrar está razonablemente asegurada.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se haya identificado, la Sociedad determina al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo, se reconocen en función del grado de avance o progreso hacia el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la Sociedad disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance. En caso contrario, sólo reconoce ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha. En particular, las ventas se valoran por el método del porcentaje de realización, por el cual se reconocen los ingresos por obra ejecutada, atendiendo al grado de realización de las mismas, siempre y cuando se cuente con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los

presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación de las obras al cierre del ejercicio.

En el caso de las obligaciones contractuales que se cumplen en un momento determinado, los ingresos derivados de su ejecución se reconocen en tal fecha. Hasta que no se produce esta circunstancia, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se contabilizan como existencias.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes o de la prestación de servicios se valoran netos de impuestos y descuentos.

Los gastos se reconocen atendiendo a su devengo, de forma inmediata en el supuesto de desembolsos que no vayan a generar beneficios económicos futuros o cuando no cumplen los requisitos necesarios para registrarlos contablemente como activo.

Los intereses recibidos de activos financieros se reconocen utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos, cuando se declare el derecho del accionista a recibirlos. En cualquier caso, los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocen como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ilustración 14 NOTA 4.7 Ingresos y gastos de las CCAA 2022 de Estructuras Ultra, S.A.

La Sociedad indica que los ingresos son reconocidos en la cuenta de resultados en el momento en que se transfiere el control de los activos de los cuales se derivan los mismos al cliente. En este momento los ingresos son valorados por la contraprestación que se espera por dicha transferencia.

Para establecer el valor de los ingresos que pueden ser reconocidos se siguen los siguientes 5 pasos, los cuales han sido detalladamente explicados y ejemplarizados en los apartados normativos de este trabajo. Estos 5 pasos son los siguientes:

1. Identificación del contrato con el cliente.
2. Identificación de las obligaciones de desempeño.
3. Determinación de precio de la transacción.
4. Asignación del precio de la transacción (paso 3) a cada una de las obligaciones de desempeño identificadas (paso 2).
5. Reconocimiento de los ingresos de acuerdo al cumplimiento de cada una de las obligaciones de desempeño identificadas.

En base a estos pasos, la Sociedad reconoce los ingresos en el momento en que los bienes son transferidos al cliente y este los acepta, a pesar de que dichos activos aún no hayan sido facturados, o en el caso de servicios, estos hayan sido prestados y la cobrabilidad de los mismos sea altamente probable.

Para cada una de las obligaciones de desempeño que hayan sido identificadas en el paso 2, la Sociedad determinará al inicio del contrato si estas se llevaran a cabo en un momento en concreto o durante un periodo de tiempo.

En el caso de que de las obligaciones de desempeño que se cumplirán durante un periodo de tiempo, los ingresos se reconocerán de acuerdo al grado de avance (porcentaje de realización), siempre y cuando la Sociedad pueda determinar de forma razonable el mismo, por el contrario, los ingresos se deberán reconocer por el importe de los costes que se hayan incurrido hasta el momento.

En el caso de las obligaciones de desempeño que se cumplan en un momento concreto, los ingresos derivados de las mismas se deberán reconocer en el momento que se produzca el cumplimiento de las obligaciones de desempeño en su totalidad, mientras que no se produzca tal cumplimiento estas deberán figurar como existencias en el balance de situación.

Los ingresos por ambos métodos serán reconocidos sin tener en cuenta ni impuestos que los graven ni descuentos.

Adicionalmente, sobre los ingresos, en la nota 14.1 de la memoria se clasifica el importe neto de la cifra de negocios que le corresponde como contratista principal y la parte que le corresponde como subcontratista, además del detalle de este importe según tipología de obra y según si el cliente por parte de Estructuras Ultra, S.A. se trata de organismos públicos, empresas o particulares. Por último, se da información sobre los trabajos realizados por subcontratistas, por lo que no han sido directamente ejecutados por la entidad analizada. De estos datos mencionados, cabe destacar, la clasificación por tipología de obra, en el que se puede observar como la totalidad de sus ingresos que aparecen en la Cuenta de Explotación provienen de obras residenciales o no residenciales, al ser ingresos ya reconocidos, se puede determinar que se trata de obra ejecutada y certificada, lo que no supone que la totalidad de cada una de las obras que han conllevado reconocimiento de ingreso estén finalizadas, de hecho, si la entidad no tiene existencias al cierre del ejercicio puede significar, por ejemplo, que a fecha próxima al cierre se han emitido certificaciones por toda la obra en curso, concretamente por la parte que ya ha sido ejecutada, esto supondría que las existencias fueran nulas en dicha fecha.

<u>Importe neto de la cifra de negocios</u>	<u>Ejercicio 2022</u>	<u>Ejercicio 2021</u>
Contratista principal	22.175.207,45	12.900.946,59
Subcontratista	5.760.241,44	4.022.710,47
Total	27.935.448,89	16.923.657,06

Ilustración 15 NOTA 14.1 Importe neto de la cifra de negocios de las CCAA 2022 de Estructuras Ultra, S.A.

Respecto el informe de auditoría de Estructuras Ultra, S.A., los auditores han emitido un informe con salvedades debido a dos salvedades, únicamente una de ellas se tratan temas del ámbito de los ingresos y las existencias, por lo que es esta la que expondremos y analizamos seguidamente.

Tal y como se indica en la nota 4.7 de la memoria adjunta, la Sociedad valora las ventas por el método del porcentaje de realización, por el cual se reconocen los ingresos por obra ejecutada atendiendo al grado de realización de las mismas. Debido a que la Sociedad no dispone de medios para evaluar objetivamente la adecuada correlación entre los ingresos y los gastos originados por las obras pendientes de finalizar al cierre del ejercicio, no hemos podido alcanzar evidencia suficiente sobre la razonabilidad de la valoración asignada a la obra ejecutada al cierre de los ejercicios 2022 y 2021, que se registra en el epígrafe de clientes por ventas y prestaciones de servicios del balance, ni, en consecuencia, de su efecto en el importe neto de la cifra de negocios de la cuenta de pérdidas y ganancias adjunta. La auditoría del ejercicio 2021 incluía una salvedad por la misma cuestión.

Ilustración 16 Salvedad extraída del informe de auditoría del ejercicio 2022 de Estructuras Ultra, S.A.

En la nota 4.7 de la memoria se indica que la sociedad reconoce los ingresos cuando los bienes han sido entregados al cliente y este los ha aceptado, a pesar de que aún no se haya facturado, o en el caso de los servicios cuando estos han sido prestados y, por lo tanto, ya sean objeto de cobro. En esta nota también se indica que los ingresos de los que se deriven compromiso que se vayan a cumplir a lo largo del tiempo, se reconocerán mediante el método del porcentaje de realización, es decir, tal como se ha explicado en puntos anteriores de este trabajo, los ingresos se reconocerán como el resultado de multiplicar la totalidad de los ingresos que se esperan obtener de una obra según lo que se ha determinado en el contrato por un porcentaje, este porcentaje, por ejemplo, podría basarse en las horas de personal que se esperan destinar al mismo, por lo que se dividiría las horas empleadas de personal hasta la fecha entre el total de horas de personal que se esperan utilizar, el resultado de esta división se debería multiplicar por el total de ingresos que se esperan, y tendríamos como resultado de la fórmula el total de ingresos a reconocer en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, siempre teniendo en cuenta que estos ingresos deberán ser certificados, y aprobadas las certificaciones por los correspondientes clientes.

En lo que se refiere a la salvedad, se trata de una limitación al alcance debido a que los auditores no han podido verificar la correlación existente entre los ingresos y los gastos contabilizados procedentes de obras que aún no se encuentran totalmente finalizadas al cierre del ejercicio contable, no se indica, pero por el análisis realizado hasta ahora de esta entidad, se podría deducir, ya que el saldo de las existencias es nulo, que la entidad cuando compra materiales para sus obras, además del resto de costes atribuibles directamente a las obras, los imputa en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en los que se ha producido la compra, con total independencia si en ese ejercicio se está imputando también los ingresos correlacionados con esos gastos, esto supondría que la Sociedad no está reconociendo debidamente los costes incurridos.

En cuanto los aspectos más relevantes de auditoría, se comenta que estos se corresponden con las salvedades encontradas y expuestas en el informe de auditoría.

En conclusión, a diferencias de las dos entidades analizadas anteriormente, Estructuras Ultra, S.A. no tiene salvedad en cuanto al deterioro de existencias, pero, sin embargo, cabe destacar, que el saldo de existencias es nulo, por lo que se desconoce que si verdaderamente hubieran de tener existencias y hubieran de determinar si corresponde o no deteriorar, también tendrían dificultades para determinar el valor de mercado de las existencias.

Cabe mencionar también, que a diferencia de las otras dos entidades analizadas hasta este punto del trabajo, en esta se ha identificado una salvedad por no poder verificar la correcta

correlación entre los ingresos y los gastos, en el caso de Tifán S.L.U. este aspecto solo se reflejaba como aspecto más relevante de auditoría.

Por último hay que destacar, que en esta Sociedad analizada, Estructuras Ultra, S.A., se identifica en la memoria los 5 pasos del reconocimiento de ingresos y se ofrece información detallada sobre la valoración de los mismos.

2.4. Grupo ACS

En cuanto a lo que se refiere a las existencias, se da información sobre las normas de registro y valoración en la nota 03.07. de la memoria.

03.07. Existencias

Las existencias se valoran al coste o valor neto realizable, el menor. El coste incluye los costes de materiales directos y, en su caso, los costes de mano de obra directa y los gastos generales incurridos al trasladar las existencias a su ubicación y condiciones actuales.

Los descuentos comerciales, las rebajas obtenidas y otras partidas similares se deducen en la determinación del precio de adquisición.

El precio de coste se calcula utilizando el método del coste medio ponderado. El valor neto realizable representa la estimación del precio de venta menos todos los costes estimados de terminación y los costes que serán incurridos en los procesos de comercialización, venta y distribución.

El Grupo realiza una evaluación del valor neto realizable de las existencias al final del ejercicio, dotando la oportuna pérdida cuando las mismas se encuentran sobrevaloradas. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja hayan dejado de existir o cuando exista clara evidencia de incremento en el valor neto realizable debido a un cambio en las circunstancias económicas, se procede a revertir el importe de la misma.

Ilustración 17 NOTA 03.07. Existencias de las CCAA 2022 de Grupo ACS

Este Grupo, igual que hacían las tres Sociedades analizadas anteriormente, valora sus existencias por el menor importe entre el coste menos descuentos, y otras partidas, y añadiendo todos los costes necesarios para que se encuentren en la ubicación y condiciones de ser vendidas, y el valor neto realizable, realizando los deterioros y reversiones de los mismos que procedan. Este precio de coste es calculado utilizando el método del coste medio ponderado, método aceptado según normativa aplicable, tal como se ha detallado en la parte normativa de este trabajo.

En la nota 11 de la memoria, se desglosa el saldo de existencias en comerciales, materias primas y otros aprovisionamientos, productos en curso, productos terminados y otros. Además, se indica de qué empresas de grupo provienen la gran mayoría del saldo, ya que se trata de cuentas anuales consolidadas bajo las Normas Internacionales de Información Financiera. Por otro lado, se indica que se ha producido un deterioro y una reversión del valor de las existencias. No hay nada concreto a destacar de esta nota de existencias.

Por lo que se refiere a los ingresos se da información sobre su reconocimiento en la nota 03.16. de la memoria.

03.16. Reconocimiento de ingresos

Los ingresos se calculan por el valor razonable de la contraprestación cobrada o a cobrar por los bienes entregados y los servicios prestados en el marco ordinario de la actividad, menos descuentos, IVA y otros impuestos relacionados con las ventas.

Los ingresos y gastos se imputan en función del criterio de devengo, esto es, cuando se produce la corriente real de bienes y servicios que representan y con independencia del momento en que se produce la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Los ingresos por intereses se devengan siguiendo un criterio financiero temporal, en función del principal pendiente de pago y el tipo de interés efectivo aplicable, que es el tipo que descuenta exactamente los futuros recibos en efectivo estimados a lo largo de la vida prevista del activo financiero del importe en libros neto de dicho activo.

Los ingresos por dividendos procedentes de inversiones se reconocen cuando los derechos de los accionistas a recibir el pago han sido establecidos.

En aplicación de la NIIF 15, el Grupo identifica y separa los distintos compromisos de transferencia de un bien o servicio contemplados en un contrato. Esto implica el reconocimiento por separado de ingresos de cada una de las obligaciones que se pudieran identificar de forma individualizada dentro de un mismo contrato principal.

Asimismo, el Grupo estima el precio de cada uno de los contratos que se han identificado teniendo en cuenta, además del precio inicial acordado en el contrato, el importe de las contraprestaciones variables, el valor temporal del dinero (en los casos en los que se considera que existe un componente de financiación significativo) y contraprestaciones no monetarias.

En los casos en los que el importe sea variable o bien se corresponda con reclamaciones no aprobadas, el importe se estima siguiendo el enfoque que mejor permita predecir aquel al que el Grupo va a tener derecho, utilizando un valor esperado en función de la probabilidad o bien mediante el importe único más probable. Dicha contraprestación solo se reconocerá en la medida en que se considere que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa de los ingresos reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre asociada.

A continuación, se detallan algunas particularidades existentes en las actividades desarrolladas por el Grupo:

Ingresos de la actividad de construcción:

Ingresos:

Por la propia naturaleza de la actividad, sus ingresos proceden habitualmente de contratos a largo plazo donde la fecha de inicio de actividad del contrato y la fecha de finalización del mismo se sitúan, generalmente, en diferentes períodos contables, por lo que las estimaciones iniciales de ingresos y gastos pueden sufrir variaciones que pudieran afectar al reconocimiento de ingresos, gastos y resultados de los mismos.

El Grupo reconoce los resultados de los contratos de construcción de acuerdo con el criterio de grado de avance, estimado éste, o bien con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance, determinado en función del examen de los trabajos ejecutados, o bien, en virtud del porcentaje de costes incurridos respecto al total de costes estimados. En el primer caso, en base a la medición de las unidades realizadas, se registra en cada periodo como ingreso la producción ejecutada y los costes se reconocen en función del devengo correspondiente a las unidades realizadas. En el segundo caso, los ingresos se reconocen en la cuenta de resultados en función del porcentaje de avance en costes (costes incurridos frente a los costes totales estimados en el contrato), aplicados sobre el total de ingresos del proyecto que se consideran altamente probables que se vayan a obtener del proyecto. Este último es de común aplicación en mercados de influencia anglosajona y contratos sin precios unitarios.

En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), el Grupo puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque el Grupo espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, el Grupo reconoce el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

Asimismo, en aquellos contratos en los que se considera que los costes estimados de un contrato superarán los ingresos derivados del mismo, las pérdidas esperadas se provisionan con cargo a la cuenta de resultados consolidada del ejercicio en que se conocen.

Los ingresos ordinarios del contrato se reconocen considerando el importe inicial del contrato acordado con el cliente, así como las modificaciones y reclamaciones sobre el mismo en la medida en que sea altamente probable que de los mismos se vaya a obtener un ingreso, que sea susceptible de medición de forma fiable y que no suponga una reversión significativa en el futuro.

Se considera que existe una modificación del contrato cuando hay una instrucción del cliente para cambiar el alcance del mismo. Se considera que existe una reclamación en los contratos cuando por causa del cliente o de terceros se producen costes no incluidos en el contrato inicial (demoras, errores en las especificaciones o el diseño, etc.) y el contratista tiene derecho a ser resarcido por los sobrecostes incurridos ya sea por el cliente o por el tercero causante de los mismos.

Estas modificaciones y reclamaciones se incluyen como ingresos del contrato cuando el cliente ha aprobado los trabajos relacionados, bien de forma escrita, mediante acuerdo verbal o de manera tácita en virtud de las prácticas comerciales habituales, es decir, cuando se considera el cobro altamente probable y que no se va a producir una reversión significativa del ingreso en el futuro.

En aquellos casos en los que los trabajos estén aprobados pero no tengan aún un precio asociado o en donde, aunque no se haya obtenido aún la aprobación del cliente, el Grupo considera que la aprobación final es altamente probable, por estar en un estado de negociación avanzado o por tener informes técnicos y/o legales internos o de expertos independientes que así lo respaldan, el importe a registrar como ingreso se estima acorde con la definición de "contraprestación variable" establecida en la NIIF 15, es decir, utilizando aquellos métodos que arrojan la mejor predicción de la contraprestación de forma que se obtenga el importe más probable (importe individual más probable en un rango de importes de contraprestación posibles), teniendo en cuenta toda la información disponible (histórica, actual y prevista) de la que razonablemente se pueda disponer y sólo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe de ingresos ordinarios acumulados reconocido cuando, posteriormente, se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

Tal y como se ha comentado, los contratos de construcción están sujetos a estimaciones de ingresos y costes que necesitan ser revisadas por los responsables de los proyectos a medida que avanzan los mismos. Cualquier modificación de las estimaciones de ingresos, gastos y resultado final de obra está sujeta a revisión por los diferentes estamentos de la Dirección y cuando son verificados y aprobados, el efecto se trata como un cambio en la estimación contable en el año en el que se produce y en períodos subsiguientes, de acuerdo con la normativa contable en vigor.

03.16.01. Actividad de Construcción

En los contratos de construcción se identifica como regla general una única obligación de desempeño debido al alto grado de integración y personalización de los diferentes bienes y servicios para ofrecer un producto conjunto, que se transfiere al cliente a lo largo del tiempo.

Como se ha comentado anteriormente, el método elegido por el Grupo ACS como preferente es el de "unidad valorada de obra" dentro del método de producto (*"output method"*), que se aplica siempre y cuando durante la ejecución se pueda medir el avance de los trabajos realizados y exista una asignación de precios a cada unidad de obra.

Solo en aquellos contratos donde no se puede determinar el precio unitario a las unidades a ejecutar, se permite la aplicación del método de recursos utilizados (*"input method"*) denominado "grado de avance sobre costes".

En este caso, los ingresos se reconocen en la cuenta de resultados en función del porcentaje de avance en costes (costes incurridos frente a costes totales estimados en el contrato), aplicados sobre el total de ingresos del proyecto que se considera altamente probable que se vayan a obtener del proyecto.

Ilustración 18 03.16. Reconocimiento de ingresos de las CCAA 2022 de Grupo ACS

Tal como se indica en la memoria el Grupo aplica la NIIF 15, identificando y separando las distintas obligaciones de desempeño que conforman un mismo contrato. El Grupo identifica también el precio total de los contratos identificados teniendo en cuenta el precio inicial establecido en el contrato, las contraprestaciones variables, los posibles componentes financieros y las contraprestaciones no monetarias.

En el caso de las contraprestaciones variables se reconocerán en la medida en que sea altamente probable que no se vaya a producir una reversión del ingreso cuando se resuelva la incertidumbre que determina el importe exacto de esta contraprestación variable.

El Grupo comenta también que dada la naturaleza de la actividad sus ingresos proceden de contratos que se cumplen durante más de un ejercicio contable, por lo que estos ingresos son reconocidos de acuerdo al grado de avance, este grado de avance se determina, o bien, del resultado de las unidades realizadas sobre el total de unidades a realizar, o, de acuerdo al porcentaje de avance en costes, el cual resulta de dividir los costes incurridos en el ejercicio sobre el total de costes estimados. Si el Grupo no puede determinar el porcentaje de realización de forma razonable, se reconocerán ingresos por el mismo importe que los costes incurridos.

Cabe destacar, que tal como se señala en la memoria, atendiendo a que los contratos de construcción contienen estimaciones tanto de los ingresos como de los gastos, el efecto que tiene sobre las cuentas anuales un cambio de estimación se deberá ajustar en los estados financieros como un cambio de estimación contable en el año en que se produzca.

El Grupo especifica también que en cuanto a las actividades de construcción, se identifica una única obligación de desempeño en los contratos, siempre que sea posible, aplicando el método basados en el producto, siempre y cuando se pueda determinar de forma razonable el avance de los trabajos realizados y exista una asignación de precios a cada unidad de obra, en los casos donde no se pueda determinar el precio unitario de las unidades a ejecutar, se aplica el método consistente en el grado de avance sobre costes, también llamado, método basado en los insumos o recursos. Ambos métodos se explican de forma detallada en el apartado 1.1. de este trabajo.

En cuanto a la nota de la memoria en que se detallan los ingresos es la nota 27, en esta nota, primeramente, se desglosa el importe neto de la cifra de negocios por segmentos, tal como se muestra seguidamente.

Segmentos	Miles de Euros	
	2022	2021 (*)
Construcción	31.432.887	25.879.000
Concesiones	96.410	93.167
Servicios	1.818.792	1.642.527
(-) Corporación, otros, ajustes y eliminaciones de ingresos ordinarios entre segmentos	267.145	221.964
Total	33.615.234	27.836.658

(*) Datos reexpresados.

Ilustración 19 NOTA 27.01. Cifra de negocios de las CCAA 2022 de Grupo ACS

Tal como se indica en la memoria el apartado de construcciones recoge las obligaciones de desempeño que ya se han completado y, consecuentemente, se han reconocido en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, de acuerdo a la aplicación del método del producto, este método consiste, tal como se ha comentado en apartados anteriores de este trabajo, en establecer

una relación entre los bienes y servicios transferidos al cliente respecto a los bienes y servicios pendientes, por ejemplo, dividiendo los hitos alcanzados hasta la fecha entre los hitos totales a alcanzar según contrato y, posteriormente, se multiplica esta proporción obtenida por el total de ingresos que se esperan obtener del contrato con el cliente, de modo que obtendremos el total de ingresos que se pueden certificar, para que dicha certificación sea aprobada por el cliente, y la entidad pueda reconocer el correspondiente ingreso.

Además, en menor proporción también se encuentran ingresos derivados de concesiones y de servicios diversos, como por ejemplo, mantenimientos de edificios, lugares públicos u organizaciones.

En un segundo lugar, se recoge información sobre la cartera de pedidos por líneas de actividad, esta cartera de pedidos recoge los importes de los encargos pendientes a 23 meses vista contando desde el 31 de diciembre del año correspondiente, es decir, los importes de los compromisos pendientes por parte de la entidad.

	Miles de Euros	
	2022	2021
Construcción	66.083.785	64.378.903
Servicios	2.912.176	2.882.791
Total	68.995.960	67.261.694

Ilustración 20 NOTA 27.02. Cartera de pedidos de las CCAA 2022 de Grupo ACS

En cuanto a lo que se refiere al informe de auditoría, se emite un informe limpio, por lo que no existen salvedades a destacar, sin embargo, sí que cabe mencionar, que se presenta una cuestión clave de auditoría por el reconocimiento de ingresos en contratos a largo plazo, por la cual se indica que la mayoría de los ingresos provienen de contratos a largo plazo por la realización de construcciones, donde dichos ingresos se van reconociendo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias progresivamente por el método de grado de avance o grado de realización del contrato. En consecuencia, se enfatiza en el elevado juicio profesional que se debe aplicar a las estimaciones tanto de los gastos previstos como de los ingresos esperados, variables que juegan un papel fundamental a la hora de aplicar el método de grado de avance, estas variables pueden ser alteradas debido a cambios inesperados en el presupuesto, negociaciones posteriores con el cliente, entre otros factores, todo ello supone que exista una gran incertidumbre sobre las estimaciones realizadas, las cuales pueden producir importantes variaciones en los ingresos reconocidos y, es por esta incertidumbre que se plantea dicho tema como una cuestión clave de auditoría.

En definitiva, en esta cuarta empresa analizada, aparece, de la misma manera que en la entidad Tifán, S.L.U., una cuestión clave de auditoría por el reconocimiento de ingresos, cabe mencionar, que así como en la empresa Tifán, S.L.U. iba más dirigido a que los ingresos verdaderamente fueran el resultado de sucesos reales, por lo que se buscaba que no se estuviera inflando las ventas, en el caso del Grupo ACS se enfoca más a la incertidumbre existente en la realización de las estimaciones que juegan un papel fundamental a la hora de aplicar el método del grado de avance.

2.5. Nozar, Grupo inmobiliario

En lo referido a las normas de registro y valoración de las existencias se detalla dicha información en la nota 3. L) de la memoria.

L) Existencias

Los bienes comprendidos en las existencias se valoran por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción, de acuerdo con el método de valoración del coste medio ponderado.

Para las existencias derivadas de promoción inmobiliaria, las normas de registro y valoración son las siguientes:

Terrenos y Solares: Se registran por su precio de adquisición, incluyendo los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras y obras de saneamiento, así como los de derribo de construcción y los de inspección y levantamiento de planos. También se incluyen como mayor valor del precio de adquisición los gastos financieros de los préstamos hipotecarios que gravan dichos terrenos, y que corresponden al periodo en el cual se están efectuando las obras de adaptación de los mismos para poder iniciar la construcción.

Promociones en Curso y Edificios Construidos: Las promociones en curso se contabilizan por su coste de producción, que incluye todos los costes directos o indirectos imputables a la promoción (certificaciones de obra, honorarios facultativos de proyecto, tasas, etc.). También se incluyen como mayor valor de las promociones, los gastos financieros derivados de los préstamos hipotecarios con los que la empresa está financiando la construcción de las mismas. Todo ello hasta que las obras se encuentren en estado de uso, momento en el cual se traspasan a “Edificios construidos”.

En las sociedades en las que la duración del proceso productivo es superior al año, se incluye dentro del coste de producción, los gastos financieros.

Cuando el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectúan las correcciones valorativas pertinentes, reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En el caso de las materias primas y otras materias consumibles, la sociedad no realiza correcciones valorativas siempre que se espere vender los productos terminados a los que se incorporen, por encima del coste. En cada cierre, la sociedad determina el valor neto realizable de las existencias, bien teniendo en cuenta las operaciones similares más recientemente efectuadas y las condiciones existentes en el mercado correspondiente, bien utilizando los informes de valoración realizados por expertos independientes, los cuales son encargados de entender la sociedad que existen indicios de deterioro en los activos inmobiliarios propiedad de la misma. La determinación de este valor requiere la realización de juicios y estimaciones significativas por parte, tanto de la sociedad, como de los expertos independientes.

Las existencias objeto de contratos de venta en firme, no son objeto de correcciones valorativas, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo el coste de los bienes, más todos los costes pendientes de realizar necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ilustración 21 NOTA 3.L) Existencias de las CCAA 2022 de Nozar, Grupo Inmobiliario

Como norma general, el Grupo valora las existencias por el precio de adquisición o coste de producción, siguiendo el método de valoración del coste medio ponderado.

Las existencias relacionadas con promociones inmobiliarias, si se tratan de terrenos o solares, el precio de adquisición incluye todos los costes necesarios para que estes en condiciones de construcción. Si se tratan de promociones en curso y edificios construidos, se valorarán por su coste de producción, el cual incluirá todos los costes hasta que las obras se encuentren en estado de uso, momento en el cual se traspasan a “Edificios construidos”, esta categoría es un subapartado dentro de las existencias en el balance de situación.

Cuando proceda, la Sociedad deteriorará sus existencias, deterioro que podrá revertirse en ejercicios posteriores si las circunstancias que lo provocaron dejan de darse.

En cuanto a las existencias, nos tenemos que referir a la nota 15 de la memoria para obtener información más detallada, en la cual en una primera aproximación se muestra un desglose del saldo de las existencias por concepto, de estos conceptos cabe resaltar costes de obra en curso, estos costes se refieren a los gastos incurridos en el ejercicio de ingresos que aún no se han devengado, por lo que, atendiendo a la correcta contabilización de acuerdo a la correlación de ingresos y gastos, se quedarán como existencias hasta el momento en que se puede reconocer el correspondiente ingreso. Tal como se muestra en el siguiente cuadro, esta tipología de existencias comentada supone la gran mayoría del saldo que figura al cierre del ejercicio contable, solo siendo superado por el valor de los solares, en la memoria se comenta que estos solares tienen en su gran mayoría una antigüedad superior a 10 años, por lo que consecuentemente, tal como se ha visto en apartados anteriores en este trabajo, el grupo especifica en su memoria que en el ejercicio anterior se tuvieron que incrementar los deterioros en este concepto basándose en nuevas valoraciones obtenidas, sin embargo, también se añade que el Grupo no dispone de tasaciones actualizadas de la totalidad de terrenos y solares. Se puede deducir que una existencia que no ha sido vendida en 10 años se puede considerar, en cierta manera, un obsoleto, o una existencia que ha sufrido una gran depreciación en su precio de mercado, esto comporta tener que deteriorar la misma, para dejar su valor en libros, igual o semejante, a su valor de mercado, o tratarse como una inversión inmobiliaria, la cual tiene como finalidad especular, para obtener una plusvalía a largo plazo.

CONCEPTO	Promoción Inmobiliaria	Alimentación	Hoteles	Otros	TOTAL
Solares	258.048	-	423	-	258.472
Costes de obra en curso	22.900	-	-	-	22.900
Edificios construidos	83.561	-	-	-	83.561
Anticipos	1.237	7	-	-	1.244
Materias primas	-	512	124	-	636
Productos en curso	-	12.178	-	-	12.178
Productos Terminados	-	4.963	-	-	4.963
Comerciales	-	179	13	15	207
Provisiones	(134.745)	(63)	-	-	(134.808)
TOTAL	231.002	17.776	560	15	249.352

Ilustración 22 NOTA 15. Existencias de las CCAA 2022 de Nozar, Grupo Inmobiliario

Como una primera conclusión, se puede determinar, en base a las empresas analizadas hasta el momento, que existe un problema común en cuanto a la determinación del valor neto realizable de las existencias, ya sean estas, obras en curso, terrenos, entre otras tipologías de existencias, esto supone para las entidades, dificultades para determinar el correcto importe del deterioro que procede dotar.

En los que se refiere al reconocimiento de ingresos y su valoración la información respectiva se encuentra en la nota 3.O).

O) Ingresos y gastos

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias y forman parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso, se presentan en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Los ingresos y gastos se imputan en función del criterio del devengo, es decir, en función de la corriente real de bienes y servicios que representan y con independencia del momento en que se produce la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocen cuando se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios de los mismos y se valoran por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, que será, en principio, el precio acordado para dichos bienes deducido el importe correspondiente a cualquier descuento o rebaja. El grupo no reconoce ingresos en el caso de permuta de bienes por operaciones de tráfico.

Los ingresos derivados de la prestación de servicios, se reconocen en el momento de la realización de la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes, considerando el grado de realización a la fecha de cierre, cuando el importe de los ingresos, el grado de realización, los costes ya incurridos y los pendientes de incurrir pueden ser valorados con fiabilidad, y es probable que se reciban los beneficios económicos derivados de la prestación del servicio.

En el caso de que existan dudas concretas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingreso por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable, se registra como un gasto por corrección de valor por deterioro.

Los ingresos ordinarios asociados a la prestación de servicios se reconocen igualmente considerando el grado de realización de la prestación a la fecha de balance, siempre y cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad.

El Grupo revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, el Grupo no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.

Ilustración 23 NOTA 3.0) Ingresos y gastos de las CCAA 2022 de Nozar, Grupo Inmobiliario

Tal como indica el Grupo en su memoria, los ingresos se reconocen en el momento en que se transfieren al cliente los riesgos y beneficios asociados al bien, valorados por el precio acordado menos los descuentos.

En cuanto a la prestación de servicios, los ingresos se reconocen en el momento en que se ejecutan dichos servicios, teniendo en consideración el grado de realización a la fecha de cierre, es decir, multiplicando sobre el precio acordado el porcentaje que se deriva de dividir los costes incurridos entre el total de costes estimados, siempre y cuando estos importes se puedan determinar con fiabilidad, y no existan dudas de su cobrabilidad. Si estas estimaciones no se pueden determinar con fiabilidad, solo se reconocerán ingresos por el mismo importe que los costes incurridos hasta la fecha.

Además, en lo referente a los ingresos, la información específica de su composición se encuentra contenida en la nota 17 de la memoria del Grupo, en la cual se desglosa el importe neto de la cifra de negocios por tipología de actividad y ubicación.

El auditor del grupo ha emitido un informe con opinión con salvedades, debido a dos salvedades que a continuación se exponen y se analizan.

No nos ha sido posible evaluar la razonabilidad de la valoración de determinados bienes inmuebles e instalaciones efectuadas sobre los mismos, clasificados en los epígrafes inmovilizado material y existencias, y registrados por importe de 83.264 y 7.418 miles de euros respectivamente, y de otros propiedad de sociedades participadas puestas en equivalencia, ascendiendo el valor por el que las inversiones en las mismas consta registrado en el activo no corriente del balance consolidado a 8.601 miles de euros, al no habérsenos facilitado tasaciones de los mismos efectuadas por expertos independientes, y al no haber podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre esas valoraciones mediante la aplicación de métodos alternativos de auditoría. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2021 contenía una salvedad por esta cuestión.

Ilustración 24 Salvedad extraída del informe de auditoría del ejercicio 2022 de Nozar, Grupo inmobiliario

La primera de ellas hace referencia a una limitación al alcance por no haber podido, por parte de los auditores, evaluar la coherencia de la valoración de las existencias, atendiendo a que el grupo no les había facilitado tasaciones realizadas por expertos independientes, ni ningún tipo de valoración semejante. Esta salvedad va en línea con lo que previamente se ha determinado analizando el apartado de existencias en la memoria del grupo, ya que tal como comenta el grupo en la memoria, no se dispone de tasaciones actualizadas de todos los importes que configuran el saldo de existencias.

Tal y como se indica en la nota 15 de la memoria consolidada adjunta, en el ejercicio anterior se reconocieron correcciones valorativas por deterioro de existencias por importe de 21.359 miles de euros, que fueron registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada. El Grupo no nos ha facilitado documentación que justifique que esas correcciones valorativas se corresponden en su totalidad con deterioros de ese ejercicio. Esta pérdida debiera haber sido imputada directamente a reservas por la variación de valor que pudieran haber experimentado los inmuebles correspondientes hasta la fecha de cierre del ejercicio previo. Si bien este hecho no supone un efecto económico en el patrimonio neto acumulado a la fecha de cierre del ejercicio anterior, tomado en su conjunto, sí lo tendría individualmente en el resultado de ese ejercicio y en las reservas. En consecuencia, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita concluir de acuerdo con criterios objetivos, sobre el adecuado registro de las correcciones valorativas reconocidas en el ejercicio anterior. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2021 contenía una salvedad por esta cuestión. Nuestra opinión sobre las cuentas anuales consolidadas del período actual también contiene una salvedad por este hecho debido al posible efecto del mismo sobre la comparabilidad entre los datos del período actual y los del anterior.

Ilustración 25 Salvedad extraída del informe de auditoría del ejercicio 2022 de Nozar, Grupo inmobiliario

En cuanto a la segunda salvedad va referida al ejercicio anterior, y se especifica que se trata de una limitación al alcance, debida a que en el ejercicio comentado se reconocieron correcciones valorativas por deterioro de existencias, por las cuales la sociedad no les facilitó documentación acreditativa del deterioro registrado.

Por último, existe un aspecto más relevante de auditoría referido a la valoración de existencias correspondientes a las promociones en curso y terminadas, así como del reconocimiento de los ingresos por ventas de inmuebles y del correspondiente coste de las mismas. En el informe de auditoría se menciona que la sociedad valora las existencias, que engloban tanto promociones en curso como terminadas por su coste de producción, incluyendo en el mismo los costes directos e indirectos, la auditoría considera la valoración de estas existencias al cierre del ejercicio como un riesgo significativo, atendiendo a que el grupo determina el valor neto realizable de las mismas teniendo en consideración las operaciones similares que han realizado y las condiciones existentes en el mercado, esto supone que exista una gran incertidumbre en cuanto a posibles desviaciones en estas estimaciones realizadas por el grupo.

En definitiva, el AMRA que se menciona se debe a que el grupo basa tanto el reconocimiento de existencias como el de ingresos en el método del grado de avance, esto supone que debe

imputar la parte de gastos que corresponde a los ingresos reconocidos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, el resto de costes no correlacionados con los ingresos reconocidos hasta el momento, dejarlos como existencias, todos estos importes son derivados de estimaciones que se aplican a la hora de aplicar la fórmula del grado de avance, que tal como se ha comentado varias veces en este trabajo, es el resultado de multiplicar la estimación de ingresos que figura en el contrato con el cliente con una base de cálculo, dicha base es el porcentaje derivado de dividir una variable incurrida entre el importe total de la misma variable que se espera incurrir para cumplir con la totalidad del contrato, un ejemplo de esta variable podría ser las horas de mano de obra, u otro ejemplo sería que a partir de un estudio se determinará lo ejecutado hasta la fecha, y la cifra resultante se dividiera entre lo que se deberá ejecutar según contrato.

Estas estimaciones mencionadas también juegan un papel fundamental en cuanto a la determinación de si procede o no deteriorar las existencias, ya que las existencias se deberán deteriorar si el importe en libro de las mismas queda por debajo del valor neto realizable, y este valor neto realizable se basa también en la estimación de lo que se espera obtener en un futuro por la venta de las mismas, concretamente el grupo, tal como se menciona en el informe de auditoría, determina el valor neto realizable generando una estimación del mismo a partir de ventas semejantes que ha realizado y a las condiciones existentes en el mercado. Todos estos importes estimados son los que han llevado a los auditores a informar sobre los mismos como un aspecto más relevante de la auditoría.

3. Conclusiones

Partiendo de la hipótesis que se planteaba en la introducción de este trabajo, en la cual se planteaba que existía una problemática común en el sector de la construcción en aplicar la normativa vigente en cuanto al reconocimiento de ingresos y existencias a la práctica, he podido concretar, una vez desarrollado este trabajo, que realmente sí se podría determinar la existencia de la misma.

Atendiendo a la normativa y a las Cuentas Anuales e informes de auditoría analizados, podemos concretar que las complejidades de la contabilización surgen fundamentalmente de dos hechos, por un lado, el elevado grado de estimaciones que se aplican en los métodos de reconocimiento de ingresos y existencias, que al tratarse de dos importes relevantes dentro de las Cuentas Anuales de esta tipología de empresas, una variación de dichas estimaciones puede llegar a tener un impacto importante en las Cuentas Anuales de estas entidades.

El otro hecho a destacar, son las dificultades para establecer el valor neto realizable de las existencias, el cual juega un papel fundamental a la hora de poder conocer si es necesario o no proceder a contabilizar el deterioro de las mismas. Este valor de mercado a determinar se extrae, por lo que se ha podido determinar en este trabajo, o bien de estimaciones realizadas por la entidad o a partir de tasaciones de expertos independientes, en el caso de estimaciones, cabe la probabilidad que el cambio de una variable a partir de la cual se han realizado las mismas suponga un cambio significativo de lo que se había planteado con la estimación inicial, y con lo que respecta a la tasación de expertos independientes, se ha podido ver por los informes de auditoría analizados, que las empresas, al menos las analizadas en este trabajo, no llevan al día la realización de tasaciones de sus existencias.

4. Webgrafía

BOE-A-1993-3185 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. (s. f.). Boe.es. Recuperado 31 de marzo de 2024, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-3185>

BOE-A-2007-19884 Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (s. f.). Boe.es. Recuperado 31 de marzo de 2024, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

De, E. (2017, febrero 1). *Significado de Insumos*. Enciclopedia Significados. <https://www.significados.com/insumos/>

NewPyme, S. L. (s. f.). NIC 2: Valoración de existencias - Normas Internacionales de Contabilidad. *Plan General Contable*. Recuperado 31 de marzo de 2024, de https://www.plangeneralcontable.com/?tit=normas-internacionales-de-contabilidad&name=GeTia&contentId=man_NIC&manPage=9

NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes. (2016, febrero 22). Deloitte Spain. <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/audit/articles/niif-15-ingresos-procedentes-contratos-clientes.html>

¿Qué es la NIIF 15 y por qué es importante? (2018, noviembre 28). RSM Peru. <https://www.rsm.global/peru/es/aportes/blog-rsm-peru/que-es-la-niif-15-y-por-que-es-importante>

Resumen NIIF 15: reconocimiento de ingresos de contratos. (2023, octubre 13). *Contabilidad*. <https://contabilidad.uy/resumen-niif-15/>

Sánchez, A. D. (2017, junio 30). Existencias. Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/existencias.html>

Todo lo que necesitas saber sobre IASB: el organismo internacional de estándares contables. (2023, noviembre 8). BenjaeLobo. https://benjaelobo.es/iasb/?expand_article=1

(S. f.-a). Gob.es. Recuperado 23 de marzo de 2024, de <https://www.icac.gob.es/node/723>

(S. f.-b). Icjce.es. Recuperado 22 de abril de 2024, de <https://www.icjce.es/adjuntos/reconocimiento-ingresos.pdf>