

## PGC: Claves de la adaptación de la nueva norma de ingresos a la NIIF 15



La norma internacional de ingresos ordinarios (NIIF 15) ya tiene su adaptación al marco jurídico local y deben aplicarlas las empresas españolas que aplican el Plan General de Contabilidad.

El Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, publicado el pasado sábado 30 de enero, modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

La modificación tiene como objeto la **esperada trasposición al marco jurídico español de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-UE) de ingresos de contratos con clientes (NIIF 15), medición a valor razonable (NIIF 13) e instrumentos financieros (NIIF 9)**. En el propio Real Decreto se indica que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procedería a la publicación de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios y esto ha sucedido el sábado 13 de febrero de 2021.

En este artículo nos vamos a centrar en el **desarrollo de la norma de ingresos por ventas y prestación de servicios.**

### *¿A quiénes aplica esta nueva regulación?*

El ámbito de aplicación se hace extensivo a:

- Las empresas obligadas a seguir el **Plan General de Contabilidad,**
- Las **entidades sin fines lucrativos con actividad mercantil** obligadas a seguir las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad,

- Cualesquiera otras entidades cuyo régimen jurídico remita a los **criterios establecidos en el Código de Comercio**, sin perjuicio de considerar, en su caso, las especialidades contables que pudieran afectar a dichas entidades.

Adicionalmente, se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un [desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera](#).

## ¿A partir de qué fecha es aplicable la Resolución?

Las modificaciones son de aplicación a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

## ¿Cuál es el régimen de transición?

### Información comparativa:

Las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 se presentarán incluyendo información comparativa, pero la empresa no está obligada a expresar de nuevo la información comparativa del ejercicio anterior. La **información comparativa sólo se mostrará expresada de nuevo** en el supuesto de que todos los criterios aprobados por el real decreto se puedan aplicar sin incurrir en un sesgo retrospectivo, sin perjuicio de las excepciones establecidas en las disposiciones transitorias.

### Aplicación de los criterios

La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 y será la fecha en la que se evaluará el cumplimiento de criterios

La aplicación de la norma, en general, es retroactiva, aunque **se incluyen determinadas soluciones prácticas alternativas** según la sociedad decida expresar de nuevo o no la información comparativa.

Adicionalmente, **los nuevos criterios se pueden aplicar de forma prospectiva** a los contratos iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

## ¿Cuáles son las modificaciones más relevantes?

Destacamos casi una veintena de cambios que consideramos son de la mayor relevancia para el conjunto de las empresas:

### 1. Existencia de contrato

Sólo existe un contrato cuando surgen derechos y obligaciones exigibles por las partes, incluyendo variaciones, modificaciones o reclamaciones. Si no existe un contrato y se ha cobrado un importe del cliente, **el ingreso sólo se reconoce cuando el importe cobrado no sea reembolsable**, no existan obligaciones pendientes de entregar y se haya recibido toda o sustancialmente toda la contraprestación o el contrato se haya resuelto.

### 2. Modelo de 5 pasos

El modelo de reconocimiento de ingresos consta de 5 etapas:

- Identificar la existencia del contrato o contratos.
- Identificar las obligaciones comprometidas con el cliente.
- Determinar el precio de la transacción.
- Asignar el precio de la transacción a las obligaciones comprometidas.
- Reconocer el ingreso cuando o a medida que se produce la transferencia de las obligaciones comprometidas.

### 3. Criterios para identificar las obligaciones contractuales:

Desarrollo más amplio del concepto de obligaciones de ejecución:

- Bienes o servicios distintos o una serie de bienes o servicios sustancialmente iguales que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.
- Capacidad de ser distintos por sí mismos y distintos en el contexto del contrato.

### 4. Obligaciones contractuales

- Las opciones que otorgan un derecho significativo al cliente por la firma de un contrato o por una transacción de venta, p.e. opciones de renovación o productos futuros a precios reducidos, representan una obligación separada que se reconoce cuando o a medida que se transfieren los bienes o servicios relacionados o cuando vence la opción.
- Las garantías otorgadas, aunque no se vendan por separado, constituyen una obligación separada en la medida en que proporcionen un servicio adicional al aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

### 5. Modificaciones de contratos

Se regula de forma expresa el tratamiento contable aplicable a las modificaciones contractuales.

- Contrato separado o rescisión del actual y creación de un nuevo contrato, con un criterio de reconocimiento de ingresos diferente.

### 6. Transferencia de control

- Los ingresos se reconocen cuando o a medida que se produce la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos.
- Los honorarios iniciales no reembolsables se reconocen como ingreso cuando o a medida que se transfieren los bienes o servicios al cliente, considerando las opciones de renovación que representan un derecho significativo para el cliente.

- El reconocimiento de los ingresos por intermediación o agencia se basa en el principio de la transferencia del control de los bienes o servicios prestados con anterioridad a su entrega posterior al cliente final.

## 7. Reconocimiento de los ingresos

Desarrollo de criterios para reconocer los ingresos en un momento concreto del tiempo o a lo largo del tiempo.

## 8. Método de la progresión

Se admiten como métodos de la progresión, el de recursos y el de producto. No obstante, se prohíbe reconocer el margen por los materiales significativos adquiridos a terceros no instalados cuando se aplica el método de recursos, es decir, cuando el ingreso se reconoce por los costes incurridos mediante el método de grado de avance. En este caso, el ingreso se reconoce sólo por el coste de los materiales cuando se transmite el control al cliente.

## 9. Precio de la transacción cuando existe contraprestación variable

- Desarrollo del criterio de reconocimiento y valoración del precio de la transacción cuando ésta tiene un componente variable y no fijo:
  - El ingreso se reconoce cuando es **altamente probable que no se vaya a producir una reversión** significativa de ingresos.
  - Para licencias de propiedad intelectual, industrial y similares, se aplica la **limitación del reconocimiento de ingresos** al momento posterior de entre el uso o venta posterior o la satisfacción de la obligación.
  - La **estimación de la contraprestación variable** se puede hacer por el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuado para predecir el importe a recibir.
- Se desarrollan los criterios de asignación de la contraprestación a las obligaciones, descuentos y contraprestación variable.
  - **Asignación proporcional a las obligaciones de acuerdo** con el precio de venta independiente, siendo admisible el método residual o el método residual inverso bajo el cumplimiento de determinadas condiciones.
  - El **precio de venta independiente** no tiene que ser necesariamente observable, pudiendo ser objeto de estimación considerando información que se encuentre razonablemente disponible.
  - **Asignación de descuentos a determinadas obligaciones** y contraprestación variable y cambios en el precio de la transacción a determinadas obligaciones o bienes o servicios distintos de una serie bajo el cumplimiento de determinadas condiciones.

## 10. La contraprestación pagada a un cliente

Se reconoce como una reducción de ingresos en el momento posterior de entre el momento en que se reconoce la venta de los bienes y el momento en el que la entidad realiza la oferta o paga el importe, salvo que se trate de un pago por bienes o servicios distintos.

## 11. Componente financiero:

Se continúa requiriendo contabilizar separadamente el componente financiero significativo de la transacción, es decir, gastos financieros por anticipos de clientes o ingresos financieros por cuentas a cobrar a largo plazo, aunque se incluyen excepciones no previstas en el PGC que pueden simplificar los criterios de reconocimiento y valoración.

## 12. Permutas

- Se mantiene el criterio vigente para contabilizar las permutas de forma que el intercambio de elementos homogéneos entre entidades para facilitar la venta a clientes no implica el reconocimiento de ingresos. De igual forma, se requiere reconocer ingresos cuando se recibe en contraprestación servicios que representan gastos para la empresa.
- Si la contraprestación recibida no es monetaria, se valora por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o de los entregados y el ingreso se reconoce cuando o a medida que se transfiere el control de las obligaciones.

## 13. Las devoluciones de ventas

Se reconocen por el importe que se espera recibir por la entrega de bienes, es decir, los ingresos se reconocen sólo por el importe de las existencias que sea altamente probable que no vayan a ser devueltas y se mantienen en existencias las unidades que se espera sean devueltas.

## 14. Ventas con pacto u opción de recompra y opción de venta: Se

Se desarrolla el tratamiento contable de las ventas con pacto u opción de recompra y opción de venta.

## 15. Licencias:

Los ingresos por licencias de propiedad intelectual se reconocen en un momento concreto del tiempo, si otorgan un derecho de uso, o a lo largo del tiempo, si otorgan un derecho de acceso.

## 16. Costes de contrato

- Los **costes de adquisición** de un contrato que sean incrementales se deben capitalizar y se presentan como Ajustes por periodificación, imputándose posteriormente a gastos de explotación.
- Los **costes de cumplimiento** de un contrato se deben capitalizar y se presentan como existencias o inmovilizado intangible atendiendo al ciclo de explotación de la empresa.

## 17. Clasificación y presentación:

- Los **activos y pasivos por contratos con clientes** se clasifican como deudores y acreedores comerciales.
- Los **pasivos por devoluciones de ventas** se clasifican como provisiones y las existencias que van a ser objeto de devolución se clasifican atendiendo a su naturaleza.
- Se desarrolla el **criterio de presentación del importe neto** de la cifra de negocios de sociedades holding incluido hasta la fecha en una consulta del ICAC.

## 18. Regulación sectorial:

Se mantienen los criterios de contabilización específicos de empresas constructoras y sociedades concesionarias de autopistas de peaje:

- Gastos de proyecto y anteproyecto de obra
  - Se clasifican como existencias si es probable que se vaya a obtener el contrato y son incrementales, sin considerar los gastos de funciones administrativas internas, y se imputan de forma lineal o en proporción a los costes incurridos sobre los totales. En el modelo de inmovilizado intangible, estos costes se contabilizan como inmovilizado intangible.
  - Las instalaciones generales y específicas se clasifican como existencias y se imputan a resultados aplicando el mismo criterio que los gastos de proyecto y anteproyecto de obra.
- La provisión para pérdidas en contratos de construcción y prestación de servicios se determina por diferencia entre los ingresos y los costes totales del contrato.
- La medición del grado de avance en empresas concesionarias incluye los gastos financieros y diferencias de cambio que financian específicamente la infraestructura.
- El inmovilizado intangible en curso es un activo apto a los efectos de capitalizar gastos financieros y diferencias de cambio.
- Se continúa admitiendo la capitalización de gastos financieros durante el periodo de explotación en el inmovilizado intangible.
- Si existen revisiones de precios/tarifas y no existen dudas razonables de su futura aprobación y aplicación a determinadas ventas, se cuantificarán las mismas en función de los citados

precios/tarifas, justificando en la memoria dicha aplicación y detallando el importe correspondiente.

- Los ingresos financieros en el modelo de activo financiero forman parte del importe neto de la cifra de negocios y las penalizaciones por los incumplimientos asociados al riesgo de operación (calidad o eficiencia racional del servicio) se contabilizarán como un gasto luciendo con signo negativo en dicha partida.

## Pasos a seguir...

Aunque en la Introducción de la Resolución se manifiesta que la mayoría de los principios indicados han sido objeto de desarrollo contable mediante consultas, no es menos cierto que esta norma va a tener un **impacto relevante en los sistemas de control interno** para sistematizar todas las novedades indicadas previamente. A estos efectos, se van a producir diferencias en los criterios de identificación de obligaciones del contrato, reconocimiento de ingresos por modificaciones de contrato, contraprestación variable, honorarios iniciales no reembolsables, independientemente del sector, y devoluciones de venta.

Sin embargo, la buena noticia es que una vez más el regulador **avanza en el objetivo de conseguir la armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera, en este caso con la NIIF 15**, que entró en vigor el 1 de enero de 2018 para entidades cotizadas y con la que, salvo excepciones, p.e. en lo relativo al reconocimiento de los costes de obtención de contratos y de cumplimiento de contratos, se ha alcanzado una simetría parcial.

### [Marisa Pérez Puerta](#)

Socia del área de Accounting Advisory Services, Marisa es experta en normativa contable y ha participado como socia responsable en la evaluación y aplicación de las NIIF, las IPSAS y el Nuevo Plan General Contable en importantes grupos nacionales e internacionales, así como en sus adaptaciones (empresas concesionarias, empresas públicas y entidades sin ánimo de lucro).

### [Carlos Barroso](#)

Carlos es socio del departamento de Práctica Profesional de Auditoría de KPMG en España. Es representante español de los grupos de trabajo internacionales de KPMG sobre distintas normas de información financiera internacional. Además, ha participado en la publicación de diversos libros de referencia sobre información financiera y contabilidad, como 'Las NIIF Comentadas'.

Extractado de:

