

por **FERRÁN RODRÍGUEZ**

Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la UB. Professor del Màster internacional en RSC de CIES-UB. Auditor - Censor Jurado de Cuentas y profesor del claustro del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya. Miembro de la Comisión de Contabilidad - Fiscalidad de ACCID

# Próxima NIIF 15: “Los ingresos de los contratos con los clientes”

Los dos principales emisores de normas internacionales de información financiera, el International Accounting Standards Board (IASB) y el Financial Accounting Standards Board (FASB) de los EUA han emitido, a finales del pasado mes de mayo y coordinadamente, sendas y respectivas normas de contenido común en las que se regula el reconocimiento contable de los ingresos ordinarios de las empresas procedentes de los contratos establecidos con clientes. Ambas normas resultaran de aplicación efectiva a partir del 1º de enero de 2017. Esta convergencia de ambas normas supone un importante paso hacia la, desde hace décadas deseada pero difícilmente alcanzada, convergencia contable internacional lo que agradecerán tanto los mercados financieros en concreto como los usuarios de la información contable en general.

## Aplicabilidad y objetivos de la NIIF 15

Lo dificultoso de este largo y amplio proceso ecuménico de convergencia es que, desde su intento de refuerzo y aceleración producido en las dos últimas décadas, la contabilidad se ha convertido en un ámbito normativo absolutamente dinámico y, en algunos aspectos, de necesaria e incluso excesiva complejidad lo que requiere, para especialistas y profesionales implicados un profundo estudio y amplio conocimiento de las múltiples normas que conforman dicho ámbito normativo.

En el caso comentado, resulta evidente, pues, que existe una conseguida identidad de contenidos entre ambas normas, la NIIF 15 y la correspondiente de los US GAAP, por lo que nos bastará con comentar los aspectos principales de la que nos afectará más directamente que es, como sabemos, la NIIF 15. Ello a falta de la necesaria y obligada reflexión que, sobre algunos aspectos complejos de su contenido, se deberá realizar en los meses venideros, durante el proceso de implementación de la norma, para lo cual ya se ha creado un grupo de trabajo formado por expertos de ambos organismos reguladores.

“ LA NIIF 15 SERÁ DE OBLIGATORIA APLICACIÓN A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2017 ”

Es interesante destacar que ambos organismos reguladores han trabajado durante cinco años en su elaboración y, para la obtención de un extenso consenso, se ha recabado la opinión de un amplio espectro de profesionales y usuarios de la información financiera: académicos, organismos de elaboración de estándares, órganos reguladores, gobiernos, sectores empresariales, inversores, analistas, etc. Esto ha sido así debido a la importancia de la partida a regular, los ingresos ordinarios, que interviene en muchos de los indicadores financieros a considerar en las analíticas empresariales y sea, posiblemente, uno de los más significativos a considerar.

Como hemos indicado, la NIIF 15 será de obligatoria aplicación a partir de 1 de enero de 2017 y, en su momento, substituirá a las actuales NIC 11 y 18, así como a determinadas interpretaciones sobre las mismas (CINIIF 13, CINIIF 15, CINIIF 18 y SIC 31). No obstante, como suele estar previsto en general para todas las NIC/NIIF, las entidades que lo deseen podrán aplicarla anticipadamente.

Ahora bien, desde una perspectiva práctica, hemos de destacar el escaso impacto general que, por el momento, tendrá la referida norma para la inmensa mayoría las empresas de nuestro país y ello es debido a los dos marcos normativos fundamentales de información financiera coexistentes en España y que, muy sintéticamente, recordaremos que son:



- El PGC y el PGC de PYMES aplicable a la inmensa mayoría de nuestras empresas, y
- Las NIIF adoptadas por la UE y que resultan de obligatoria aplicabilidad, con carácter general, a las cuentas anuales consolidadas de los grupos de sociedades cotizadas.

Por ello, en tanto en cuanto los cambios introducidos por la NIIF 15 no sean incorporados por el ordenamiento jurídico mercantil español, previa lógica adopción por la UE, sólo afectarán a las cuentas anuales consolidadas de los grupos de sociedades que coticen en los mercados pero no al resto de nuestras empresas.

En definitiva, los sujetos contables obligados deberán aplicarla a sus contratos con clientes, excepto en los supuestos de arrendamientos, instrumentos financieros y contratos de seguros que quedan excluidos expresamente de la norma debido a sus características y regulación específicas en otras NIIF.

## “SU REDACCIÓN PERSIGUE UNA NECESARIA MAYOR UNIFORMIDAD DE CRITERIOS CONTABLES A NIVEL INTERNACIONAL”

No obstante, sigamos con las principales características y objetivos de la norma. Al respecto, podemos repetir que, con carácter general y primordial, su redacción persigue una necesaria mayor uniformidad de criterios contables a nivel internacional, de forma que se alcance un importante nivel de comparación entre las ventas y prestaciones de servicios de las compañías estadounidenses y las europeas, acabando así con las diferencias conceptuales existentes en la actualidad, que arrojaban resultados distintos en supuestos de valoraciones similares. Uno de los instrumentos destacables para la consecución de los objetivos de la norma es un mayor desglose del capítulo de ingresos que ya se venía exigiendo por la normativa contable americana.

Dicho de forma esquemática, los principales objetivos de la norma son, pues, los siguientes:

- Eliminar las inconsistencias y debilidades en las distintas normas de reconocimiento de ingresos existentes hasta la fecha, proporcionando unos principios supuestamente más claros para el reconocimiento de ingresos en un marco coherente;
- Proporcionar un único modelo de reconocimiento de ingresos que mejorará la comparabilidad a través de la diversidad de, sectores industriales, empresas y fronteras geográficas que lo habrán de aplicar, y
- Simplificar la preparación de los estados financieros al reducir el número de regulaciones y requisitos a los que sus elaboradores y responsables deberán referirse.

## Principales aspectos a destacar

En la redacción inicial de la norma, se adoptó un enfoque basado en el balance de forma que se determinaba la cifra de ingresos como elemento residual, es decir, una vez consideradas las definiciones de activos y pasivos resultantes de los contratos suscritos con los clientes y partiendo de la valoración de dichos activos y pasivos. Posteriormente, se llegó a la conclusión de que dicho enfoque provocaba resultados no deseados en las valoraciones de los ingresos debido a que no se permitía la consideración de determinados activos como, por ejemplo, los relacionados con los costes de proyecto y anteproyecto de obra y, en cambio, se aceptaba, sin ningún tipo de limitaciones, el reconocimiento como ingreso de transacciones en las que se contemplaban contraprestaciones de carácter contingente.

Finalmente, las modificaciones incorporadas a lo largo del proceso han supuesto la introducción de cuestiones importantes para algunos expertos que se han manifestado tempranamente al respecto, tales como, por ejemplo que en la definición de contrato se incluya, como uno de los requisitos a tener en cuenta para su reconocimiento, el de la probabilidad de cobro del importe de la transacción lo que afecta de manera importante a aquellos casos en que los ingresos son variables ya que éstos sólo podrán registrarse si resulta muy probable que no se vaya a producir una reversión futura significativa de los mismos, debiendo además revisarse en cada período al que se refiera la información elaborada.

Otra modificación introducida a lo largo de la elaboración de la norma ha sido que, para la NIIF 15, el contrato con el cliente tiene que ser de cumplimiento forzoso a fin de que la entidad pueda reconocer los derechos y obligaciones que surjan del mismo. En definitiva, se entiende que existe un contrato cuando un acuerdo entre dos o más partes crea derechos y obligaciones de forzoso cumplimiento para dichas partes.

No obstante, estos acuerdos no precisan estar por escrito para que se trate de un contrato y los términos acordados pueden ser también orales o puestos de manifiesto por cualquier otro sistema como, por ejemplo, por medios electrónicos (correos electrónicos, redes sociales, etc., grabaciones de conversaciones telefónicas) u otros medios.

También es de destacar que los elementos o factores que determinen un cumplimiento forzoso de contrato pueden diferir entre las no pocas jurisdicciones afectadas por la normativa. Por tanto, si bien para que exista un contrato tienen que aparecer derechos y obligaciones de cumplimiento forzoso entre las partes implicadas, las obligaciones dentro del contrato podrían incluir pactos o promesas que supongan que el cliente tenga una expectativa válida de que la entidad le transferirá bienes o servicios aún cuando esos pactos o promesas no sean de estricto y general cumplimiento forzoso.

En cuanto a la definición de cliente que contiene la NIIF 15, ésta hace referencia a los relacionados con las actividades ordinarias de la entidad por lo que, para su adecuada interpretación deberemos acudir al marco conceptual de la contabilidad contenido en la NIC 1 en la que se incluye dicho concepto.

## “ EN CUANTO A LA DEFINICIÓN DE CLIENTE QUE CONTIENE LA NIIF 15, ÉSTA HACE REFERENCIA A LOS RELACIONADOS CON LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS DE LA ENTIDAD”

Otra de las cuestiones que se han destacado hasta el momento ha sido la de que la aplicación de la NIIF 15 afectará de forma muy distinta a las empresas en función de cuál sea su modelo de negocio. Así, por ejemplo, la obligatoriedad de un mayor desglose del capítulo de ingresos afectará de manera especial a aquellas empresas que vendan productos o servicios de forma combinada como, por ejemplo, las empresas de servicios de telefonía así como a las que participen en ejecuciones de obras o proyectos de largo plazo. Este tipo de empresas deberán considerar el importe total de sus contratos pero asignando y registrando los respectivos importes a cada uno de los diferentes tipos de productos y servicios que se incluyan en los mismos, debiendo reconocer los distintos tipos de ingresos de acuerdo con los criterios establecidos en la nueva NIIF.

Por otra parte, estas separaciones y agrupaciones de los distintos tipos bienes y servicios contenidos en un contrato, pueden afectar al momento de su reconocimiento como ingresos y, por consiguiente, puede resultar que dichos ingresos tengan que ser reconocidos en un momento anterior o posterior al que se venían reconociendo en la actualidad. Tal puede ser el caso, por ejemplo, del elemento financiero de los pagos anticipados o aplazados que podrá contabilizarse por separado y las ventas con derecho a devolución o las opciones de los clientes para aquellos productos o servicios adicionales, así como los cambios en los contratos que se reconocerán únicamente cuando sean aprobados dichos cambios. En todos estos supuestos el reconocimiento contable de los ingresos ordinarios puede demorarse más que en la actualidad.

### NORMATIVA APLICABLE

- Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) número 15.