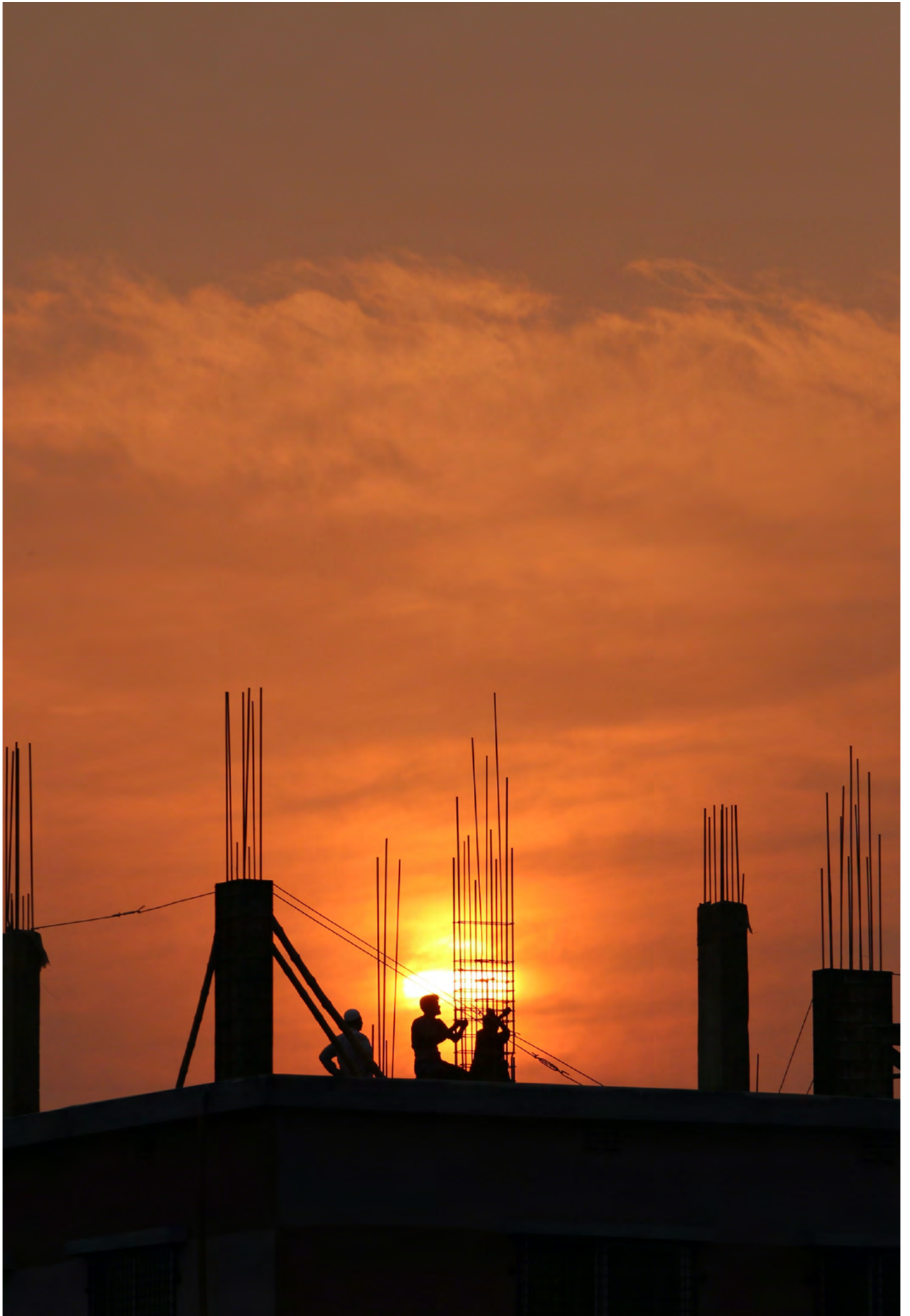


Nueva norma contable sobre el Reconocimiento de ingresos en el sector de la construcción

Plan general de contabilidad





Con fecha 30 de enero de 2021 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) publicó a través del Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1/2021 por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las Normas para la Adaptación del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. Adicionalmente, en fecha 13 de febrero de 2021 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC por la que se dictan las normas de registro y valoración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios y que constituye el desarrollo reglamentario de esta nueva normativa.

En base a dichas normas, hemos preparado este folleto con un resumen de los aspectos importantes a destacar en la aplicación inicial de esta nueva norma.

Esta norma sustituye a la anterior Norma de Registro y Valoración 14 “Ingresos por ventas y prestación de servicios”, y supone la armonización con la normativa europea y convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) dado

que se transpone la práctica totalidad de la NIIF 15 (la cual incluye una guía de actuación y numerosos ejemplos para un mayor entendimiento por parte de los usuarios de aquellos aspectos que no han sido transpuestos al texto de la norma española, pero que pueden ser utilizados a modo interpretativo de la misma). Adicionalmente, el ICAC ha optado por introducir todos los requerimientos de revelación en la memoria, hecho que constituye un cambio relevante respecto a la información exigida hasta la fecha.

Cambios relevantes en el sector de la construcción

Las compañías del sector deberán considerar las siguientes circunstancias:

- La nueva norma de reconocimiento de ingresos supone un cambio significativo para todas las empresas, con un alcance normativo mucho más amplio que las normas anteriores, e introduciendo una mayor complejidad al registro y valoración de los ingresos, en línea con la mayor complejidad de los negocios en la actualidad.
- Las empresas que proporcionan múltiples servicios dentro de un contrato deberán evaluar, si se requiere contabilizar por separado cada bien o servicio prestado.
- Nuevas reglas y consideraciones para modificaciones de contratos, si se producen, durante la ejecución del contrato.
- Potenciales impactos en la determinación del precio de la transacción, en caso de existir contraprestaciones variables.
- Costes para la obtención de un contrato (como las comisiones de venta) y costes relacionados con el cumplimiento de un contrato serán capitalizables en determinadas circunstancias, bajo la nueva norma.
- Transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Un nuevo modelo basado en cinco pasos

El modelo único de reconocimiento de ingresos bajo la nueva norma de reconocimiento de ingresos está compuesto por cinco pasos sobre los que vamos a desarrollar los potenciales impactos en el sector:

- 1 Identificar el contrato
- 2 Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato
- 3 Determinar el precio
- 4 Asignar el precio a las obligaciones de desempeño
- 5 Reconocer el ingreso a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño

Transición

Las Sociedades deberán aplicar esta norma a sus cuentas anuales y/o estados financieros intermedios para ejercicios que comiencen en o después del 1 de enero de 2021.

La nueva norma de ingresos se aplicará empleando alguna de las siguientes alternativas:

- Expresar los periodos comparativos mediante las soluciones prácticas incluidas en la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto.
- No expresar de nuevo la información comparativa y aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021), registrando el impacto de la re-expresión en dicha fecha.
- Aplicar la nueva norma de reconocimiento de ingresos para todos aquellos contratos posteriores a la fecha de primera aplicación (es decir, el 1 de enero de 2021), y seguir aplicando los criterios de la antigua norma de ingresos para todos aquellos contratos anteriores a esta.



1 | Identificar el contrato

La presente norma solo aplica a contratos con clientes. Como consecuencia, se deberá evaluar si los contratos de construcción representan efectivamente contratos con clientes o si se corresponde con servicios sujetos a otra norma. Por ejemplo, en los contratos de colaboración con una contraparte para desarrollar un activo en el que ambas partes compartan los riesgos y beneficios podría no estar incluido en el ámbito de aplicación de la norma de ingresos porque es poco probable que la contraparte cumpla la definición de cliente. En ocasiones, un contrato entre dos empresas puede contener elementos de ambos por lo que su determinación resultará compleja. Bajo la nueva norma de reconocimiento de ingresos, las empresas del sector tendrán primero que separar y valorar los ingresos en el marco de otras normas, y por el importe restante del contrato asignarlo a las obligaciones de ejecución claramente identificadas como bienes y servicios que generan derechos y obligaciones a ambas partes.

Será habitual en el sector recibir / otorgar una contraprestación inicial a cuenta del servicio futuro, cuyo registro inicial como pasivo se mantendrá, imputándolo a ingresos cuando las obligaciones de desempeño se hayan ejecutado o cuando el contrato se termine y la contraprestación recibida sea no reembolsable, todo ello en función de los acuerdos alcanzados.

Por tanto, cuando la contraprestación no sea reembolsable y se cumplan alguno de los dos requisitos indicados anteriormente, se imputará esta contraprestación inicial como ingreso en dicho momento, dando de baja el pasivo correspondiente. Mientras no se cumplan estos requisitos, esta contraprestación inicial tendrá que permanecer registrada como un pasivo en el balance.

Asimismo, la modificación de contratos es práctica habitual en el sector de la construcción por lo que se requerirá un análisis y evaluación para determinar si se trata de un nuevo contrato o se combinará con el contrato inicial preexistente. Para ello, entre otras cosas, será necesario determinar si los precios de venta independiente de los nuevos bienes o servicios se encuentran razonablemente a su valor de mercado o no. Dado que anteriormente no existía una guía de actuación tan específica, posiblemente se produzcan tratamientos distintos a lo que venía siendo la práctica habitual hasta la fecha.



Nueva norma

Una empresa tiene un contrato con clientes cuando:

- Ambas partes aprueban el contrato;
- cada parte tiene derechos y obligaciones inherentes que se identifican;
- las condiciones de pago se han definido;
- el contrato tiene sustancia comercial;
- es probable que la empresa reciba sustancialmente toda la contraprestación a la que tiene derecho.

La norma establece un tratamiento específico cuando la contraprestación todavía no es probable y, sin embargo, se han cobrado determinados importes a cuenta.

La norma establece una serie de requisitos a partir de los cuales dos o más contratos tendrán que ser considerados como un único contrato a efectos del reconocimiento de ingresos.

Modificaciones de contrato

Una modificación contractual se registra como un contrato separado si:

- se refiere a bienes o servicios distintos que resultan en una obligación de desempeño separada
- los nuevos bienes o servicios se fijan a su precio de venta independiente.

En caso contrario se tratará como: *i*) un ajuste prospectivo si los bienes o servicios son distintos (pero a un precio de venta sensiblemente inferior a su valor de mercado), o *ii*) un ajuste en la cifra de ingresos si los bienes o servicios no son distintos.

Norma anterior

Las empresas debían considerar la sustancia de los acuerdos, no simplemente la forma legal, y determinar si era probable recibir la contraprestación de la transacción.

La normativa sobre modificaciones de contratos era muy limitada y solo en determinados sectores.

Recomendaciones

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para:

- Las diferentes categorías de contratos que existen dentro de su portfolio, con el objetivo de facilitar la identificación de los mismos dentro del proceso de reconocimiento de ingresos.
- La existencia de un contrato con clientes bajo la nueva norma (en el contexto de las prácticas habituales del sector).
- Posibles modificaciones en los contratos firmados.

2 Identificación de las obligaciones de desempeño

Es habitual en determinadas empresas del sector de la construcción que los contratos proporcionen múltiples productos o servicios a los clientes. Por ejemplo, la venta de un terreno como parte de un contrato para la construcción de un edificio. En este caso, podrían identificarse dos obligaciones, la primera la venta del terreno sobre la que se va a construir el inmueble, y la segunda, el servicio de construcción del inmueble. Las empresas deberán identificar las distintas obligaciones de desempeño existentes en el contrato.

Nueva norma

Una obligación de desempeño es una obligación de transmisión de un bien o servicio distinto o una serie de distintos bienes y servicios que son sustancialmente similares con un patrón de transferencia común.

Un bien o servicio es distinto si se cumple que:

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo o conjuntamente con otros recursos disponibles para el cliente
- El bien o servicio es identificable por separado en el contexto del contrato.

Los factores que indican que distintos bienes y servicios no son separables son:

- La empresa proporciona un servicio significativo de integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios en el contrato.
- El bien o servicio no modifica o customiza sustancialmente a otros bienes o servicios comprometidos en un mismo contrato.
- El bien o servicio no es altamente dependiente, con respecto al resto de bienes o servicios del contrato.

Norma anterior

El criterio general de reconocimiento de ingresos consistía en aplicar la norma separadamente para cada transacción. Si bien, en determinadas circunstancias resultaba necesario separar los componentes en una transacción para reflejar la sustancia económica de la misma. No existían criterios definidos de separación de dichos componentes.

Recomendaciones

Revisar aquellos contratos en los que puedan existir diversos bienes o servicios incluidos en el mismo (generalmente, a largo plazo), poniendo foco en:

- Documentar las distintas obligaciones de desempeño existentes en dichos contratos.
- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía.

3 | Determinación del precio

A pesar de que la determinación del precio de la transacción puede resultar un paso sencillo cuando se trata de un precio fijo, lo cierto es que dentro del sector de la construcción se otorgan distintos tipos de contraprestación variable en la forma de importes litigiosos, premios o incentivos, descuentos, reembolsos, bonus de cumplimiento o penalizaciones por incumplimiento, etc.... que dependen de que se produzcan

determinadas situaciones para las que las empresas del sector deberán realizar las pertinentes estimaciones en cada fecha de cierre.

Otro factor relevante por contemplar en las transacciones será la existencia de un componente de financiación a largo plazo en pagos / cobros diferidos.

Nueva norma

Los descuentos o rappels, concesiones y cualquier otro tipo de descuento e incentivos son tipologías de contraprestación variable. Dichas contraprestaciones variables se deben estimar e incluir en el precio de la transacción ponderadas por su probabilidad de ocurrencia o, en su caso, por su importe más probable (en caso de ser un hecho binario, que se pueda dar o que no), solamente si es altamente probable que no se vaya a producir una reversión futura en la misma en caso de reconocerse como ingreso.

Si el contrato contiene un componente relevante de financiación, el precio de la transacción debe reflejar el valor temporal del dinero. No se requiere ningún ajuste si el periodo es inferior a doce meses.

Los pagos por hitos se deben estimar e incluir en el precio de la transacción en función al valor esperado (estimación ponderada de la probabilidad) o en el enfoque del importe más probable.

Norma anterior

El ingreso se medía por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Por tanto, y con carácter general, cualquier tipo de descuento o incentivo se estimaba y se registraba siempre que fuera probable que la empresa obtuviera los beneficios económicos asociados al mismo, que fuera medible y se cumplieran el resto de los criterios de reconocimiento.

Recomendaciones

En el análisis de las contraprestaciones variables se pueden dar diferencias entre la norma anterior y la nueva norma, especialmente dado el carácter de mayor probabilidad que se le otorga (probable vs altamente probable):

- Evaluar todos aquellos contratos con contraprestaciones variables, para identificar potenciales desviaciones respecto al criterio habitual hasta la fecha.
- Revisar todas las estimaciones significativas potenciales en el balance.
- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía, por la mayor complejidad en la determinación de precios de determinados bienes o servicios.

4 | Asignación del precio

a las distintas obligaciones de desempeño

Como hemos indicado, las empresas del sector proporcionan a menudo múltiples productos o servicios a sus clientes bajo la forma de un único contrato. La asignación del precio a las distintas obligaciones de ejecución conllevará un análisis complejo basado en el precio de venta independiente (su valor de mercado) de cada bien o servicio separado.

Nueva norma

El precio de la transacción se asigna a las distintas obligaciones de desempeño a partir del precio de venta independiente de las mismas. Para aquellos bienes o servicios que no se venden individualmente con carácter habitual se deberá estimar mediante el mejor criterio disponible (a partir de los costes más un margen, en base a una evaluación de bienes o servicios comparables en el mercado ajustado a los márgenes de la empresa o mediante un enfoque residual, este último solo si el precio del bien o servicio pudiera conllevar una elevada variabilidad o incertidumbre).

En ocasiones, y siempre que se cumplan determinadas condiciones para ello, la contraprestación variable (incentivos o descuentos) se asignará a una o varias obligaciones de desempeño específica en el contrato, cuando se cumplan algunos criterios establecidos por la norma. En el caso de no cumplirse estos criterios, se asignará de forma proporcional a la totalidad de las obligaciones asumidas en el contrato.

Norma anterior

La contraprestación (precio de la transacción) se asignaba con carácter general a los distintos componentes bien por su valor razonable relativo o bien mediante el método de costes más un margen razonable. No se permitía un enfoque residual.

Recomendaciones

Las empresas del sector deberán monitorizar el reparto del precio de la transacción en el caso de existir diversos bienes o servicios en el contrato cuya contraprestación no estuviera claramente separada:

- El criterio de asignación debe seguir criterios lógicos en función de los distintos precios de venta independiente. No obstante, en ocasiones, será necesario un análisis en mayor profundidad y, en su caso, efectuar dicho reparto bien a partir de registros o datos extracontables revisados por la Dirección. En algunos casos puede ser necesaria una modificación sustancial de los sistemas informáticos para poder parametrizar las asignaciones en aquellos casos en los que la actividad ordinaria de la empresa contuviera distintas obligaciones de desempeño en una gran parte de sus contratos.

5 | Reconocimiento del ingreso

Una obligación de desempeño separada se registra como ingreso cuando el control sobre el bien o servicio se transmite al cliente, bien sea a lo largo del tiempo o en un momento concreto del tiempo. La definición de control se refiere a la capacidad del cliente para dirigir el uso sobre dicho bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios inherentes al mismo. En concreto, en compañías del sector puede ocurrir que se inicien determinadas actividades (y se reciban cobros) en preacuerdos anteriores a la existencia de un contrato en firme conforme a la norma. Por tanto, en ocasiones se llevarán a cabo ajustes acumulativos si una revaluación posterior indica que se cumplen los criterios correspondientes para el reconocimiento de ingresos conforme a las obligaciones efectivamente satisfechas.

Una compañía transfiere el control sobre un bien o servicio, cuando transfiere al cliente su capacidad para decidir plenamente sobre el uso y disfrute de dichos bienes o servicios y para obtener los beneficios de dicho bien o servicio. Es muy habitual en el sector, encontrar obligaciones cuyo reconocimiento de ingresos se han de reconocer en un momento concreto del tiempo, y otras que se han de reconocer a lo largo del tiempo. Por ejemplo, para evaluar cuando se registra el ingreso, se tendrán que considerar aspectos tales como que el cliente mantenga el control, lo que sucederá en las construcciones cuyo terreno es propiedad del cliente, u otras consideraciones, como activos o construcciones que no tengan un uso alternativo para el cliente teniendo que evaluar, adicionalmente, el derecho exigible o no a recibir los pagos por el desempeño completado hasta un momento del tiempo.



Nueva norma

Reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo:

Una empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo, registrando el ingreso en dicho plazo temporal, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- El cliente recibe los beneficios proporcionados por la empresa a medida que se satisface y se cumple la obligación
- La empresa crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea
- La empresa crea un activo con un uso específico, teniendo un derecho contractual para recibir una contraprestación por el trabajo efectuado hasta la fecha.

Reconocimiento de ingresos en un momento del tiempo:

Si ninguno de los criterios anteriores se cumple, la sociedad reconocerá el ingreso en un punto del tiempo, siempre que se transmita el control del bien o servicio al cliente.

Medición de la obligación de desempeño a lo largo del tiempo:

Se requiere la utilización del método que mejor refleje la transferencia de bienes o servicios al cliente.

Dos opciones:

- Método del output basado en la medición directa del trabajo desarrollado hasta la fecha (encuestas, hitos, cumplimientos de resultados...)
- Método del input basado en los esfuerzos o inputs utilizados para ejecutar la obligación de desempeño (coste, horas persona o máquina, material utilizado, etc...)

Cualquier método seleccionado debe ser consistente con el utilizado en contratos similares.

Norma anterior

El reconocimiento del ingreso ocurría en un momento del tiempo cuando se transferían los riesgos y beneficios de la propiedad del bien, cuando el vendedor no retenía ninguna involucración de uso ni control efectivo sobre el mismo, y cuando tanto el ingreso como los costes incurridos eran medibles y su cobro probable.

Para ingresos por prestación de servicios, además de los criterios anteriores (excepto el de la propiedad y control), el ingreso se reconocía por su grado de avance. En caso de no cumplir con dichos criterios, solo se registraba ingreso con el límite de los gastos incurridos recuperables en el contexto del contrato.

Recomendaciones

El reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo requerirá un análisis más exhaustivo y, en su caso, la adaptación de los procedimientos internos de las empresas del sector:

- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía, por la mayor complejidad en el reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo en contratos a largo plazo.



Casos particulares

Costes para la obtención de un contrato

Las empresas de construcción suelen incurrir en costes significativos que son directamente atribuibles a la obtención de contratos con clientes, por ejemplo, costes de licitación incurridos antes de que se adjudique el contrato. Se requerirá juicio para identificar si se deben activar los costes del contrato. Estos no se deberán activar si la entidad no espera recuperar dichos costes. Las “comisiones de éxito” (es decir, las comisiones que solo se pagan si se obtiene un contrato), se capitalizarán ya que son costes incrementales de la obtención.

Costes para el cumplimiento de un contrato

En muchos de los contratos que firman las empresas del sector de la construcción, se suelen comprometer a incurrir en determinados costes, para poder cumplir con los contratos firmados, y que las empresas pueden identificar de forma específica (como pueden ser los costes de adquisición de edificabilidad para poder cumplir con el número de viviendas comprometidas según contrato). Estos costes serán activables, bien como existencias si están estrechamente ligados al ciclo de explotación de la empresa, o como inmovilizado intangible si no lo están. Estos costes se imputarán a resultados de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios relacionados.

Actuación como principal o agente

Es habitual en el sector que existan empresas que actúen como agente o como principal dentro de un contrato de construcción. Para comprobar si una empresa actúa como principal o agente dentro de un contrato de construcción, tendrá que analizar si controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. Si controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente, actuará como principal del contrato, si no es así, actuará como agente. Si actúa como principal, reconocerá el ingreso por el importe bruto de la contraprestación, mientras que si actúa como agente, reconocerá el ingreso únicamente por la comisión o cobro que vaya a percibir por el servicio prestado. Por ejemplo, en el caso de venta de un inmueble, utilizando los servicios de una agencia inmobiliaria, el principal del contrato sería el vendedor del inmueble, mientras que el agente sería la agencia inmobiliaria, que percibe una comisión sobre el precio de venta, por los servicios de intermediación que presta.

Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables

Es muy común en el sector, con el objetivo de financiar los costes de cumplimiento de los contratos en los que incurren las empresas del sector; recurrir al cobro de anticipos y pagos no reembolsables. Es por ello, que estos anticipos se reconocerán inicialmente como un pasivo, y se imputarán como ingresos conforme se vayan cumpliendo las obligaciones comprometidas en el contrato. La empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido, e imputará a ingresos el mismo conforme se vaya transfiriendo dicho bien o servicio a los que está asociado dicho pago inicial. Si la sociedad actúa como agente en el contrato de construcción, no imputará a resultados estos anticipos.

¿Qué nos espera?

Más allá de los cambios indicados en el presente documento, la nueva Norma de Reconocimiento de Ingresos supone un nuevo marco conceptual y ofrece guías detalladas en muchas áreas con potencial impacto en la valoración y registro de los ingresos. Las empresas del sector de la construcción deberán asegurarse de que han considerado todos los posibles efectos de la misma en sus estados financieros.



Este folleto tiene la intención de desarrollar una guía que permita obtener una visión general sobre la aplicación de la nueva norma de reconocimiento de ingresos en el sector de la construcción en aquellos aspectos con potencial impacto por la adopción de la nueva norma contable. En el folleto encontrarás únicamente información general, y ninguno de los miembros de Grant Thornton y sus firmas miembro pretenden prestar por medio de este asesoramiento o servicios profesionales.

Contacto



Gemma Soligó Illamola

Socia Directora de Práctica Profesional
Gemma.Soligo@es.gt.com
T +34 93 206 39 00



Alberto Orte

Senior Manager de Práctica Profesional
Alberto.Orte@es.gt.com
T +34 93 206 39 00



Dayana Di Sabatino

Supervisora de Práctica Profesional
Dayana.Disabatino@es.gt.com
T +34 93 206 39 00

www.grantthornton.es



© 2021 Grant Thornton S.L.P. Todos los derechos reservados.
"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de auditoría, impuestos y consultoría a sus clientes, y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton Corporación S.L. es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. GTIL y cada firma miembro, es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.