

Caso práctico sobre reconocimiento de ingresos: Modificación de contratos.

03/05/2021

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Como sabemos, a partir del 1 de enero de 2021 se ha modificado la Norma de Registro y Valoración 14ª Reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios del PGC, mediante el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican 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. (en adelante el Real Decreto); y que en cuanto al reconocimiento de ingresos ha sido desarrollada por la Resolución de 10 de febrero de 2021, 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. (en adelante la RICAC).

Todo ello para adaptar la norma española a los contenidos de la Norma de Información Financiera adaptada a Europa NIIF-UE 15 *Reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes*.

Se crea un marco conceptual específico para el reconocimiento de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios, de tal modo que el reconocimiento de los ingresos por operaciones ordinarias debe seguir un proceso lógico de cinco etapas que ha sido expuesto en diversos foros, artículos e incluso manuales¹. Pero sí que podemos decir que para que se produzca el reconocimiento de los ingresos por operaciones ordinarias se tienen que producir tres cuestiones, que consideramos fundamentales:

- **Existencia de un contrato que obligue a las partes.** Puede materializarse de diversas formas, escrito, oral, medios publicitarios, etc, pero es importante para que obligue a las partes debe ser aceptado por el cliente y por la empresa. No existe contrato si ninguna de las partes ha ejecutado nada y ambas partes pueden cancelar sin penalización.

¹ Puede verse en Guía Rápida Reforma Contable 2021 (análisis práctico). Editorial Lefebvre 2021.
<https://www.efl.es/catalogo/manuales-juridicos/guia-rapida-reforma-contable-2021-analisis-practico>

- **Existencia de un cliente.** Debe existir un compromiso de adquisición de bienes o servicios producto de la actividad ordinaria a cambio de una contraprestación. No se aplicará a ventas, por ejemplo, de inmovilizado.
- **Que la empresa transfiera el control de los bienes o servicios a los clientes.** Entendido como que el cliente adquiera la capacidad de dirigir el uso y obtener la práctica totalidad de los beneficios derivados del bien o servicio. Esto es que el cliente pueda disfrutar del bien o servicio sin limitaciones y la empresa vendedora no retiene ninguna responsabilidad futura fuera de la garantía normal del producto o servicio. Este control se puede adquirir por parte de cliente de golpe en un momento dado, o a lo largo del tiempo.

Dicho esto, en este trabajo, nos vamos a centrar en aquellos casos en los que exista contrato, se trate de un cliente y que éste adquiera el control a lo largo del tiempo, pero antes de la finalización de contrato se produzca una modificación en las condiciones del mismo aceptado por las partes. En concreto a lo estipulado en el artículo 5 de la RICAC.

Según la RICAC (artículo 5) una modificación del contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes.

El problema se centra en estos casos en determinar si esta modificación en el contrato se puede considerar como:

- un contrato separado del existente (otra obligación de cumplimiento distinta además de la establecida),
- una recesión del contrato anterior y la aparición de un contrato nuevo a partir de ese momento, o
- una modificación del contrato existente y se trata de una ampliación del contrato anterior contrato que perdura (misma obligación de cumplimiento).

Hay que decir que todo lo anterior es de aplicación para el criterio contable del reconocimiento de ingresos, y no significa que se deba aplicar el mismo criterio para la consideración mercantil del contrato, que en cualquier caso podría considerarse mercantilmente como una ampliación del contrato.

Veamos cada una de estas cuestiones desde la óptica del reconocimiento contable de los ingresos:

1. Contrato separado a efectos contables.

Según la RICAC (artículo 5), la empresa considerará una modificación en el contrato como un contrato separado, si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- a) Se incluye el compromiso **de transferir bienes o servicios distintos** (de acuerdo con la definición recogida en el artículo 7).
- b) El importe **de la contraprestación se incrementa en una cuantía que refleja los precios de venta independiente de los bienes o servicios adicionales** y, en su caso, un ajuste apropiado para reflejar las circunstancias específicas del contrato. Así, por ejemplo,

una empresa puede ajustar el precio de un bien o servicio adicional mediante un descuento porque no es necesario incurrir en los gastos que se deberían atender en caso de transferir un bien o servicio similar a un cliente nuevo. Pero fundamentalmente, sería el precio que establecería para otro cliente.

Merece especial atención determinar si la modificación en el contrato incorpora un bien o servicio distinto de los anteriores, o no. Esto es fundamental.

Para que un bien o servicio se considere distinto, se debe cumplir:

- que el cliente pueda disfrutar del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos de los que pueda disponer fácilmente (es decir, el bien o servicio puede existir de forma diferenciada); (por ejemplo, que se venda por separado), y
- la promesa (compromiso) de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otras promesas contenidas en el contrato (es decir, la promesa de transferir el bien o servicio está diferenciada en el contexto del contrato). Un ejemplo, puede ser que el cliente pudiera adquirirlo por separado.

Ahora bien, el término distinto², significa que sea de naturaleza distinta o diferente, pero es posible que se considere como no distinto en aquellos casos que “tengan el mismo patrón de transferencia” al cliente a pesar de que no sean de naturaleza igual. De modo que pueda disfrutar de los mismos de forma separada. Esto significa que a pesar de que existan bienes o servicios de naturaleza distinta, no obstante, el cliente para disfrutar de uno necesite también el otro, por ejemplo, la entrega de un bien o servicio y la instalación, cuando ambos son de tipo muy personalizado, de modo que la instalación requiere un conocimiento especializado que solamente puede realizar la empresa suministradora porque está muy personalizado para ese cliente. En estos casos, el producto y la instalación no son bienes distintos o diferenciados. Por ejemplo, un software muy específico para un cliente y personalizado para él de forma muy concreta y determinada, de modo que solamente pueda realizar la instalación la empresa suministradora.

No obstante, en aquellos casos en los que la instalación sea rutinaria y no se trate de una cuestión personalizada, de modo que pueda realizarse fácilmente cualquier otro profesional, o incluso por el mismo cliente, el bien o servicio y la instalación son bienes distintos o diferenciados.

Evidentemente todo esto requiriera de una decisión que debe ser tomada por el experto contable en base a la interpretación que realice de cada caso concreto³.

Ovinamente, el tratamiento contable que se le da al contrato separado por los bienes y servicios distintos, no tiene nada que ver con el establecido para el contrato anterior, y se trataría contablemente como un nuevo contrato por esos bienes o servicios distintos.

2. Rescisión de un contrato existente y la creación de un nuevo contrato desde el punto de vista contable.

² Nótese que en la NIIF UE 15 la traducción ha sido por “bienes o servicios diferentes”, sin embargo, la RICAC lo traduce como “distinto”.

³ Hay que decir que, en muchas ocasiones, la aplicación de la norma requerirá interpretaciones del profesional de la contabilidad. Experto Contable.

Se trata de bienes o servicios que pueden ser calificados como distintos o diferentes a los transferidos⁴ al cliente en la fecha de su modificación o con anterioridad, pero el precio establecido **no sería el precio de venta independiente de los bienes o servicios adicionales**, sino que se realiza con un descuento sustancial debido a las características especiales de este cliente.

En este caso, los precios especiales establecidos para estos bienes y servicios distintos, están íntimamente relacionados con los de los servicios anteriores, por lo tanto, produce un “efecto arrastre”, que hace que se registre como una recesión del contrato anterior, y a partir de este momento el tratamiento contable sería el equivalente a un contrato nuevo o novedoso. Los precios de los nuevos bienes o servicios distintos se establecen en fusión de los anteriores, por lo que están íntimamente unidos, y no se puede producir una separación del contrato anterior, por lo que procede desde la óptica contable una cancelación del anterior y el establecimiento de un nuevo contrato con las nuevas condiciones establecidas.

De tal modo que, el importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación) será la suma de:

1. El importe comprometido por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) que se incorporó en la estimación del precio de la transacción y que la empresa no había reconocido todavía como ingreso, y
2. La cuantía adicional acordada en la modificación del contrato.
3. Una modificación del contrato existente y se trata contablemente como una ampliación del contrato anterior que perdura (misma obligación de cumplimiento).

Se producirá cuando los bienes o servicios incorporados no sean distintos, por lo que se considerará como una ampliación del contrato existente, ya que forman parte de una obligación única que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación.

En este caso, el efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la empresa hace del grado de avance del contrato se reconozca como un ajuste de los ingresos (como un incremento o una reducción de éstos) en la fecha de la modificación del contrato. Es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas, pero de una forma prospectiva.

En definitiva, se mantiene el mismo contrato y los cambios introducidos se tratarían como una modificación del grado de avance de forma prospectiva.

De tal modo que podemos resumir lo expuesto de la siguiente forma:

1. Modificación del contrato desde el punto de vista contable, supone la incorporación de bienes o servicios que son distintos o diferentes. En este caso puede suponer:

⁴ Distintos patrones de transferencia.

- a. Que los bienes o servicios distintos o diferentes se realicen a precios independientes del cliente (los mismos que se harían a un tercero): Tratamiento de los bienes o servicios distintos como un contrato separado.
 - b. Que los bienes o servicios distintos o diferentes no se realicen a precios independientes del cliente. Tratamiento del contrato a partir de este momento como rescisión del contrato existe y la creación de un nuevo contrato.
2. Modificación del contrato no suponga la incorporación de bienes o servicios distintos o diferentes. Tratamiento una modificación del contrato existente y se trata de una ampliación del anterior contrato anterior que perdura (misma obligación de cumplimiento). Se producirá un cambio en la valoración del grado de avance.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa que presta servicios de vigilancia y de seguridad. Firma un contrato con un cliente, por el cual le prestará los servicios de vigilancia y seguridad nocturna en su local. El contrato se firma por tres años, por un precio total de 54.000 euros. El contrato se firma el 1 de enero del año 20x21 y finalizará el 31 de diciembre de 20x23. Se incluyen todos los días del año, festivos incluidos.

Para el reconocimiento de los ingresos es intrascendente la forma de cobro, ya que se cobrará en función de lo establecido en el mismo.

Supongamos que el esfuerzo que tiene que realizar la empresa por la vigilancia y seguridad del cliente es el mismo todos los días. De tal modo que el reconocimiento de los ingresos se puede hacer de forma proporcional al tiempo transcurrido. De este modo, el número de días de vigilancia nocturna asciende a 1.095 días (365 x 3)

Transcurrido un año desde la firma del contrato, el 1 de enero de 20x22, el cliente está muy satisfecho con la empresa, por lo que se llega al siguiente acuerdo:

1. **Caso 1:** Se llega al acuerdo de prolongar el contrato durante dos años más, hasta el 31 de diciembre de 20x25. De este modo, a partir de este momento el precio total pendiente sería de 56.000 euros hasta el 31 de diciembre de 20x25.
2. **Caso 2:** El cliente está tan contento con la empresa, que como la empresa también presta servicios de limpieza, desea mantener el servicio de vigilancia nocturna y además el servicio de limpieza diario hasta el 31 de diciembre de 2025. De este modo el precio a partir de ese momento incrementaría en 80.000 euros. Por lo tanto, a partir de este momento el precio sería de 116.000 euros, por el total hasta el 31 de diciembre de 20x25. Se establece el precio del servicio de limpieza

independientemente del servicio anterior, si bien es cierto que el precio por el servicio adicional tiene un ligero descuento por ahorro de costes.

3. **Caso 3:** El cliente está tan contento con la empresa, que como la empresa también presta servicios de limpieza, desea mantener el servicio de vigilancia nocturna y además el servicio de limpieza diario hasta el 31 de diciembre de 2025. De este modo el precio a partir de ese momento se incrementaría en 50.000 euros. Por lo tanto, partir de este momento el precio sería de 86.000 euros, por el total hasta el 31 de diciembre de 20x25. Se establece el precio del servicio de limpieza especial dada las características de los servicios que se le están prestando a este cliente.

A estos efectos se sabe que en el mercado los precios por año de los servicios de vigilancia nocturna se facturarían a 18.000 euros por año, mientras que los de limpieza serían de 20.000 euros por año.

SOLUCIÓN:

Caso 1: 1. Se llega al acuerdo de prolongar el contrato durante dos años más, hasta el 31 de diciembre de 20x25. De este modo, a partir de este momento el precio total pendiente sería de 56.000 euros hasta el 31 de diciembre de 20x25.

En nuestra opinión, en este caso, no se trataría de un servicio distinto o diferenciado. Se trata también de un servicio de vigilancia nocturna, y lo que único que ha cambiado es el vencimiento que antes era el 31 de diciembre de 20x23 y ahora será el 31 de diciembre de 20x25⁵. De modo que, en nuestra opinión, la modificación contractual no conlleva la transferencia de un servicio distinto del que era objeto del contrato inicial.

Se trata de una modificación del contrato existente y es una ampliación del anterior contrato que perdura (misma obligación de cumplimiento). Se producirá un cambio en el cálculo de la valoración del grado de avance.

Registro contable en el ejercicio 20x21. Se aplica el grado de avance, medido el método del *imput*, de los insumos o de los recursos (número de horas que efectivamente realizadas/número de horas presupuestadas).

En nuestro caso: $365 \text{ días} / 1.095 \text{ días} = 0,333333 = 33,33 \%$

⁵ Ante esto, nuestra interpretación, es la siguiente: A pesar de que el servicio puede estar formado por una serie de servicios distintos, ya que el cliente puede beneficiarse cada día de ellos de forma independiente. Es cierto que son sustancialmente iguales, ya que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente, y debe reconocerse los ingresos a lo largo del tiempo, ya que el cliente recibe y consume los servicios que presta la entidad al mismo tiempo que se prestan. De este modo, nuestra interpretación es que se tiene que considerar como una única obligación de cumplimiento.

Obsérvese que el razonamiento para llegar a esta conclusión, no está desprovisto de cierta enjundia, pero consideramos que es la interpretación más lógica.

El reconocimiento de ingresos se realizará: $54.000 \times 33,33 \% = 18.000$ euros.

18.000	(430) Clientes.	(705.001) Ingresos por prestación de servicios de vigilancia	18.000
--------	-----------------	--	--------

NOTA: No hemos registrado el IVA, porque el mismo se devengaría con la facturación.

Registro a partir del 1 de enero de 20x22:

Se trata de una modificación del contrato existente y es una ampliación del anterior contrato que perdura (misma obligación de cumplimiento). Se producirá un cambio en el cálculo de la valoración del grado de avance.

A partir de este momento, el presupuesto de días pendientes sería de 365 días x 4 años = 1.460 días. Y los ingresos totales por los cuatro años a partir de este momento ascendería a 56.000 euros.

Por lo tanto, el cálculo del grado de avance de un año sería: $365 \text{ días} / 1.460 \text{ días} = 0,25 = 25 \%$.

Los ingresos anuales devengados ascenderían a $56.000 \times 25 \% = 14.000$ euros.

14.000	(430) Clientes.	(705.001) Ingresos por prestación de servicios de vigilancia	14.000
--------	-----------------	--	--------

NOTA: No hemos registrado el IVA, porque el mismo se devengaría con la facturación.

Caso 2: El cliente está tan contento con la empresa, que como ésta también presta servicios de limpieza, desea mantener el servicio de vigilancia nocturna y además el servicio de limpieza diario hasta el 31 de diciembre de 2025. De este modo el precio a partir de ese momento incrementaría en 80.000 euros. Por lo tanto, a partir de este momento el precio sería de 116.000 euros por el total hasta el 31 de diciembre de 20x25. Se establece el precio del servicio de limpieza independientemente del servicio anterior, si bien es cierto que el precio por el servicio adicional tiene un ligero descuento por ahorro de costes.

En este caso, claramente es un servicio distinto (servicio de limpieza) y está establecido de forma independiente, por lo tanto, corresponde darle el tratamiento contable de los bienes o servicios distintos como un contrato separado.

De modo que a partir del 1 de enero de 2020 tendremos dos contratos separados desde la óptica contable. Por un lado, el contrato de servicio de vigilancia nocturna por un precio

18.000 euros x 4 años = 72.000 euros. Mientras que la parte correspondiente al servicio de limpieza sería de 116.000 – 72.000 = 44.000 euros.

Luego a partir del 1 de enero de 20x22, se registrará anualmente:

1. Por los servicios de vigilancia nocturna:

Grado de avance: 365 días / 1.460 días = 0,25 = 25 %

Reconocimiento de ingresos: 72.000 euros x 25 % = 18.000 euros.

Igual que antes.

18.000	(430) Clientes.	(705.001) Ingresos por prestación de servicios de vigilancia	18.000
--------	-----------------	--	--------

NOTA: No hemos registrado el IVA, porque el mismo se devengaría con la facturación.

2. Por los servicios de limpieza.

Grado de avance: 365 días / 1.460 días = 0,25 = 25 %

Reconocimiento de los ingresos: 44.000 euros x 25 % = 11.000 euros.

11.000	(430) Clientes.	(705.002) Ingresos por prestación de servicios de limpieza	11.000
--------	-----------------	--	--------

NOTA: No hemos registrado el IVA, porque el mismo se devengaría con la facturación.

Caso 3: El cliente está tan contento con la empresa, que como la empresa también presta servicios de limpieza, desea mantener el servicio de vigilancia nocturna y además el servicio de limpieza diario hasta el 31 de diciembre de 2025. De este modo el precio a partir de ese momento incrementaría en 50.000 euros. Por lo tanto, a partir de este momento el precio sería de 86.000 euros, por el total hasta el 31 de diciembre de 20x25. Se establece el precio del servicio de limpieza especial dada las características de los servicios que se le están prestando a este cliente.

En este caso, claramente es un servicio distinto (servicio de limpieza) y no está establecido de forma independiente, sino atendiendo a las especiales características del cliente. Por lo tanto, el tratamiento contable del contrato a partir de este momento sería una rescisión del contrato existente y la creación de un nuevo contrato.

A estos efectos se sabe que en el mercado los precios por año de los servicios de vigilancia nocturna se facturarían a 18.000 euros por año (72.000 euros en total), mientras que los de limpieza serían de 20.000 euros por año (80.000 euros en total).

Para asignar el precio a cada una de las obligaciones de cumplimiento utilizaremos un método proporcional al del valor de mercado, del modo siguiente:

- Reconocimiento de ingresos correspondiente al servicio de vigilancia nocturno:
 $86.000 \text{ euros} \times 72.000 / 152.000 \text{ euros} = 86.000 \times 0,4736842 = 40.736,85 \text{ euros}$
 en total durante los cuatro años.
- Reconocimiento de ingresos correspondiente al servicio de limpieza: 86.000 euros x 80.000/152.000 euros = 86.000 x 0,5263157 = 45.263,15 euros en total durante los cuatro años.

El reconocimiento anual de los ingresos por el servicio de vigilancia nocturna será de: 40.736,85 euros / 4 años = 10.184,21 euros anuales.

10.184,21	(430) Clientes.	(705.001) Ingresos por prestación de servicios de vigilancia	10.184,21
-----------	-----------------	--	-----------

NOTA: No hemos registrado el IVA, porque el mismo se devengaría con la facturación.

El reconocimiento anual de los ingresos por el servicio de limpieza será de: 45.263,15 euros / 4 años = 11.315,79 euros anuales.

11.315,79	(430) Clientes.	(705.002) Ingresos por prestación de servicios de limpieza	11.315,79
-----------	-----------------	--	-----------

NOTA: No hemos registrado el IVA, porque el mismo se devengaría con la facturación.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.