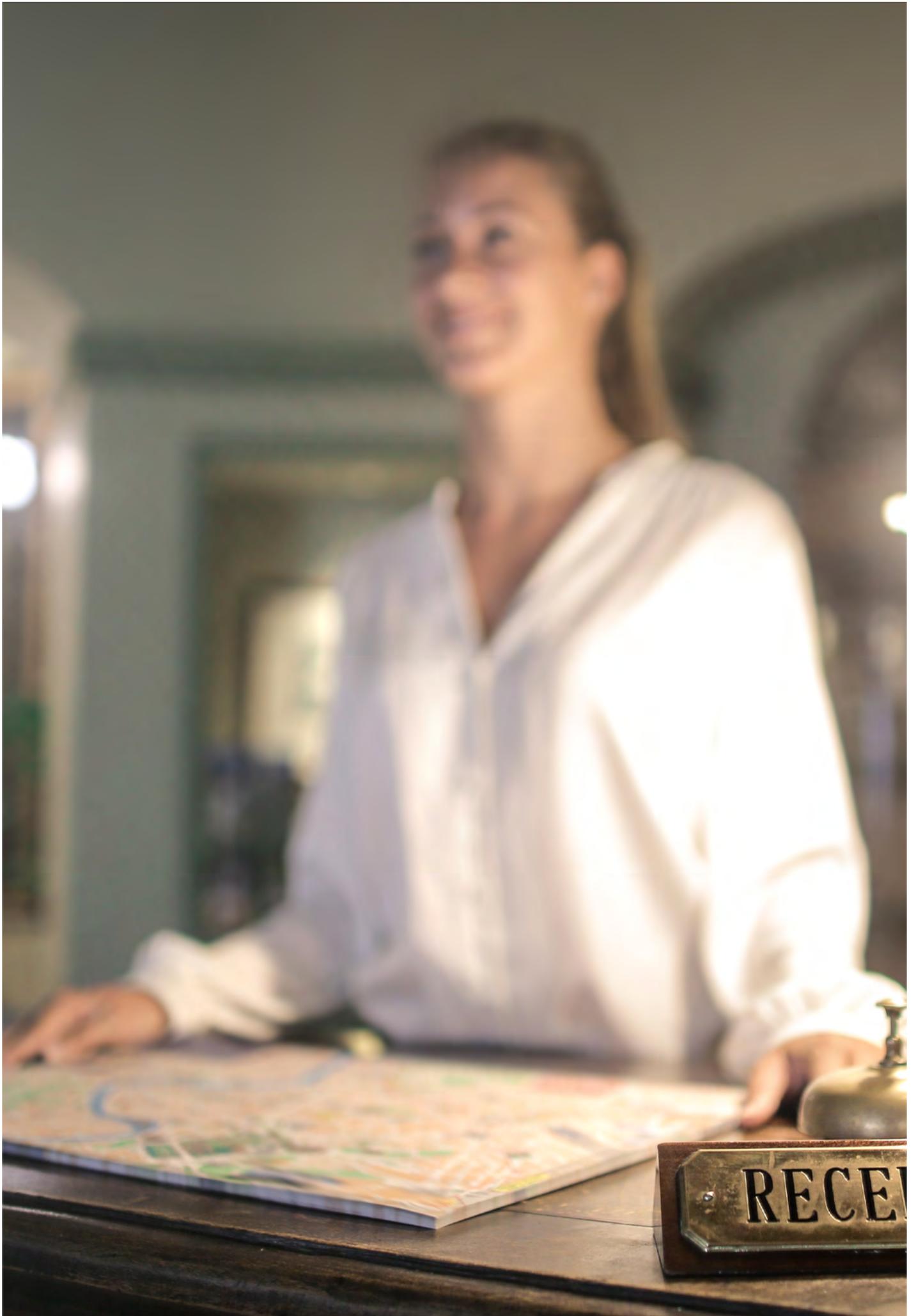


Nueva norma contable sobre el reconocimiento de ingresos en el sector ocio, turismo y hostelería

Plan general de contabilidad





El pasado 30 de enero de 2021 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) publicó, a través de 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, el 13 de febrero se publicó, también en el BOE, la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se dictan normas de registro, 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 elaborado este documento, que resume los aspectos más 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 las información exigida hasta la fecha.

Cambios relevantes en el sector ocio, turismo y hostelería

Las compañías del sector deberán considerar las siguientes circunstancias:

- Las empresas que proporcionan múltiples servicios dentro de un contrato deberán evaluar si se requiere contabilizar por separado cada bien o servicio prestado.
- Opciones a clientes para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento, tales como los puntos de recompensa y programas de fidelidad, pueden ocasionar un aplazamiento del reconocimiento de los ingresos.
- Indicios más claros sobre el control de un derecho antes de transferirlo al cliente. En este sentido, la norma incluye nuevos criterios de consideración entre Principal y Agente en una transacción, aspecto importante en este sector.
- Potenciales impactos en la determinación del precio de la transacción, en caso de existir contraprestaciones variables.
- El nuevo enfoque de las licencias de acceso y de uso en el contexto del sector será otro aspecto relevante con potencial impacto.
- Costes para la obtención de un contrato (como las comisiones de venta) deberán ser capitalizados en determinadas circunstancias, bajo la nueva norma.

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 cuestionar o enumerar los potenciales impactos en el sector. Estos posibles impactos requerirán especial consideración para determinar el tratamiento adecuado, en concordancia con la nueva normativa:

- 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 el 1 de enero de 2021 o después.

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 reexpresión 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

Para muchas entidades, el primer paso será relativamente sencillo. No se espera que la norma modifique el tratamiento contable en la identificación de contratos de clientes en el sector. Sin embargo, esto no exime qué, del análisis particular de una sociedad, se puedan derivar impactos relevantes.

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 están definidas
- 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.

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.

Recomendaciones

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para:

- Identificar la existencia de un contrato o no bajo la nueva norma (en el contexto de las prácticas habituales del sector).
- Evaluar posibles modificaciones en el contrato.
- Identificar las distintas obligaciones de desempeño o ejecución (distintos bienes y servicios) existentes en el contrato y su posible combinación.

2 Identificación de las obligaciones de desempeño

Las entidades del sector ocio, turismo y hostelería proporcionan, frecuentemente, múltiples bienes y/o servicios dentro de un contrato. De acuerdo a la nueva norma, estarán obligadas a evaluar si todas esas promesas constituyen obligaciones de desempeño separadas. La definición de qué constituye una obligación de desempeño requerirá de un mayor nivel de juicio y supondrá un impacto en el patrón de reconocimiento de ingresos actual en las empresas del sector.

Las opciones que permiten a los clientes adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento son comunes en este sector. Ejemplo de ellos son los gimnasios, hoteles, agencias de viaje, clubs vacacionales, entretenimiento, etc. Una de las modalidades más habituales se basa en puntos de recompensa al cliente y programas de fidelización. Según la nueva norma, una opción de este tipo probablemente representaría una obligación de desempeño separada, si le otorga al cliente un derecho material que de otro modo no habría recibido sin firmar el contrato. Es posible que las empresas que aplican un modelo de acumulación de costes a los programas de recompensa y fidelización existentes deban modificar sus políticas contables, de acuerdo con los requisitos anteriores, lo que esencialmente resultará en un aplazamiento en el reconocimiento de los ingresos.

En algunos contratos, puede ocurrir que se impute al cliente un pago inicial no reembolsable al inicio del contrato (cuotas por altas o afiliaciones a clubs o asociaciones, etc.). Si el pago no se vincula directamente con la transferencia de un bien o servicio, es un pago adelantado por bienes o servicios futuros. Sobre este particular, es muy probable que este cambio resulte en un aplazamiento en el reconocimiento de estos ingresos para las entidades del sector.

Otro aspecto frecuente es que las entidades del sector negocian, habitualmente, bienes o servicios con clientes que son prestados por terceros. Por ejemplo, agencias de viaje con intermediarios en línea y hoteles con centrales de reservas. Sobre este particular, la nueva norma detalla una serie de indicadores para identificar cuando la empresa actúa por cuenta propia (principal) o por cuenta ajena (como intermediario- agente). Con carácter general, las entidades del sector tendrán que afrontar un desafío en la determinación de actuación como principal o como agente.



Nueva norma

- La nueva norma incluye una serie de indicadores para identificar cuándo la empresa actúa por cuenta propia (principal). Ésta se centra en el análisis, si la entidad controla el bien/servicio antes de transferirlo al cliente.
- La norma establece una serie de criterios para separar cada bien o servicio en contratos en los que se ofrezcan múltiples bienes y/o servicios.
- Establece una serie de pautas que definen claramente cómo reconocer contablemente los programas de fidelización y puntos de recompensa, definidos como “opciones del cliente sobre bienes y servicio adicionales” en el artículo 27 de la RICAC de ingresos.
- La nueva norma incluye información específica sobre los pagos de honorarios anticipados y el reconocimiento como ingreso de los mismos.

Norma anterior

- No desarrollaba indicadores sobre la actuación como Agente vs Principal. Se centraba en si la empresas estaba expuesta a los riesgos y beneficios relevantes asociados con la transacción.
- Solo se definían orientaciones sobre la segmentación de los contratos de construcción.
- Pautas poco definidas en relación con los programas de fidelización.
- Poca orientación sobre cómo reconocer pagos anticipados recibidos u honorarios.

Recomendaciones

Establecer procedimientos internos al inicio del contrato para:

- Evaluar cada bien y/o servicio prometido distinto (identificar todas las promesas del contrato que deben separarse a efectos de reconocimiento del ingreso).
- Evaluar la posibilidad de que estos bienes o servicios distintos puedan agruparse. Este tratamiento pretende simplificar y reducir el volumen de contabilización.

3 | Determinación del precio

Las entidades del sector que suscriben contratos de gestión hotelera, por ejemplo, suelen incluir comisiones de incentivos basadas en ciertas medidas de desempeño. Las cantidades también pueden variar, dependiendo de renegociaciones o disputas que puedan resultar en concesiones de precio. Es probable que tales acuerdos bajo la nueva norma entren dentro de las guías de consideraciones de contraprestaciones variables y comporten un cambio en el reconocimiento de ingresos.

Las compañías del sector que acostumbren a otorgar puntos de lealtad o de fidelización al cliente, deberán estimar en función del patrón de derechos ejercidos por el cliente, y reconocer como ingresos ordinarios la cantidad esperada de derechos que se esperan no serán ejercidos.

Nueva norma

La contraprestación variable solo excluye en su reconocimiento inicial explícitamente los ingresos futuros por cánones, royalties, licencias que dependan de las ventas o cualquier otra magnitud, que se reconocerán cuando ocurra uno de los siguientes sucesos:

- Tenga lugar la venta o uso posterior
- La obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todos los royalties basadas en ventas o uso ha sido satisfecha. (Art. 29.9 de la nueva RICAC)

La contraprestación variable solo se reconoce cuando “no es altamente probable su reversión en un momento posterior”

Existe un criterio de valoración y presentación específico, en el caso de existir un componente significativo de financiación (diferimiento o anticipación en más de doce meses del cobro / pago).

Por ejemplo, centrales de reserva que otorguen puntos por cada reserva aplicables como descuento sobre reservas futuras. Si se espera que el cliente los ejerza, se deberá reconocer un pasivo, que se convertirá en ingreso cuando se ejerzan esos derechos.

Las entidades del sector requerirán un mayor nivel de juicio para determinar si los servicios prestados pueden incluir acuerdos de financiación, donde las entradas de efectivo recibidas pueden no corresponder con el momento de reconocimiento de ingresos. Por ejemplo, una compra de un paquete vacacional con fecha de disfrute superior a un año. Si este componente de financiación es significativo, se registrará separado de los ingresos. Sin embargo, existe una exención, cuando el periodo de pago y la transferencia de bienes o servicios sea inferior a un año.

Norma anterior

Los cobros contingentes (aquellos que dependen de hechos futuros) se reconocían como ingreso cuando era probable que se fueran a recibir (criterio general de probabilidad)

El componente de financiación no estaba expresamente regulado en la normativa anterior

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.
- 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.
- Evaluar la existencia de un componente importante de financiación contenido en el contrato.

4 | Asignación del precio a las distintas obligaciones de desempeño

En sintonía con lo indicado en el segundo paso, las empresas del sector deberán asignar un precio de venta independiente a cada una de las obligaciones de desempeño separadas identificadas. Dentro de un mismo paquete vacacional, podrían incluirse distintas obligaciones de ejecución como los billetes de vuelo, el alojamiento por varios días, servicios de comida o entretenimiento, etc., por lo que su determinación individualizada puede resultar compleja.

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 aplica solo si el precio del bien o servicio pudiera conllevar una elevada variabilidad o incertidumbre)

En ocasiones, y siempre que cumpla determinadas condiciones para ello, la contraprestación variable (incentivos o descuentos) se asignará a una o varias obligaciones de desempeño específicas en el contrato, (en concreto, la contraprestación variable se tendrá que referir a una obligación independiente o transferirse con un bien o servicio diferente, y la distribución de la contraprestación variable entre las diferentes obligaciones asumidas en el contrato ha de ser congruente, teniendo en cuenta la totalidad de las obligaciones asumidas y las condiciones de pago del contrato). 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 método 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 a partir de extracontables revisados por la Dirección a través de 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

Los ingresos se reconocerán en distinto momento y con distintos patrones, en función de cada bien o servicio del contrato (cuando se haya producido la transferencia de control de cada obligación de desempeño).

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.

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, así como la parametrización de los costes incrementales, tales como comisiones de venta cuando el volumen de operaciones sea muy significativo.

Casos particulares

Costes para la obtención de un contrato

En este sector, es habitual que las entidades incurran en comisiones por ventas que se relacionan específicamente con un contrato. La nueva norma indica que, si se esperan recuperar dichos costes, la entidad los deberá periodificar e imputar a resultados “de acuerdo con el patrón de transferencia de los bienes y servicios”. Se requerirá un mayor grado de juicio para determinar dicho patrón.

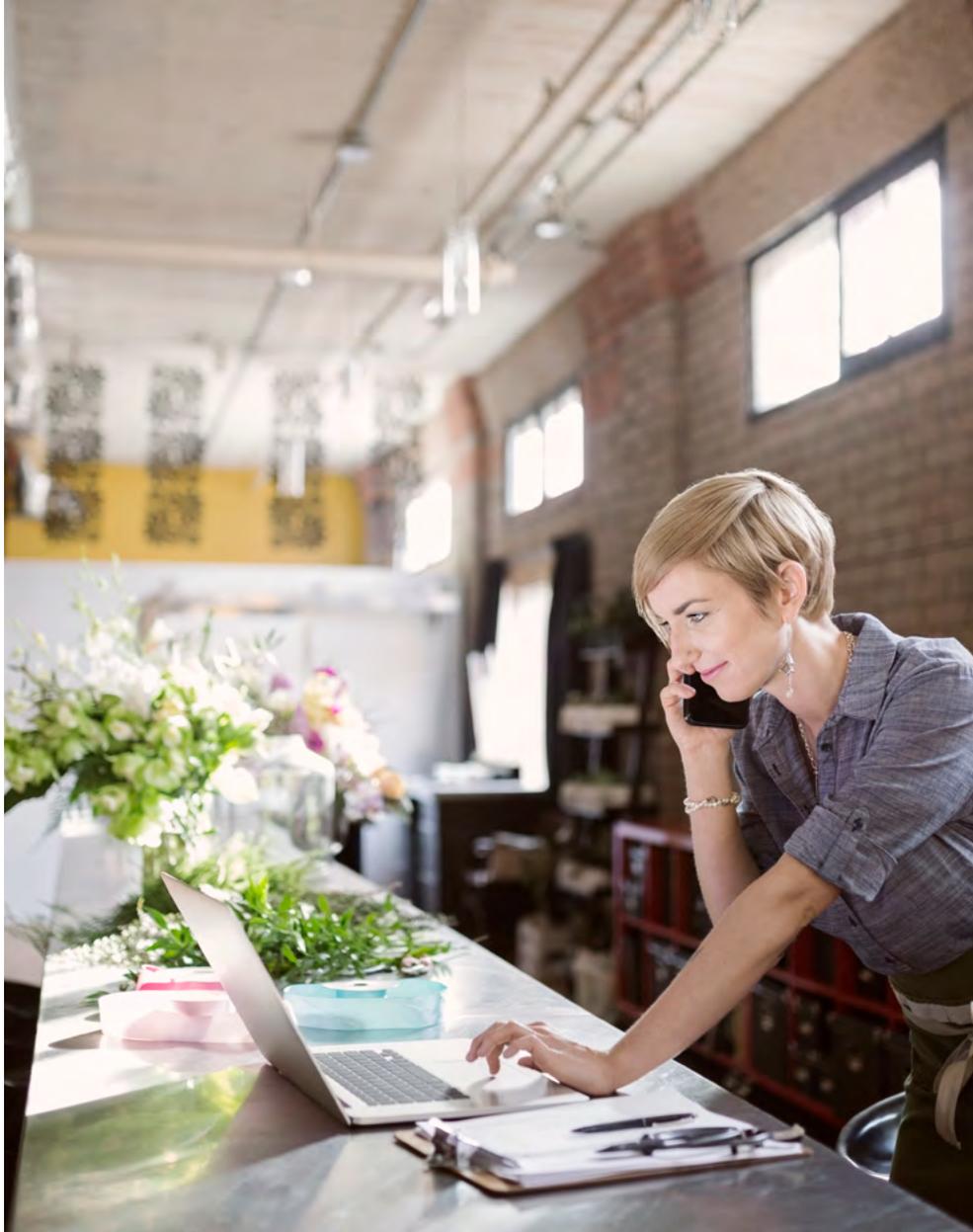
Licencias de propiedad intelectual

Otro aspecto novedoso, es el tratamiento de licencias de propiedad intelectual. La norma distingue entre: licencias que otorgan un derecho de uso (se reconoce el ingreso en un momento del tiempo similar a cuando se enajena un bien o derecho) y licencias que otorgan un derecho de acceso (se reconoce el ingreso a lo largo del tiempo, como cuando se presta un servicio). En caso de que la contraprestación se fije en función de las ventas o uso de la concesionaria, como la incertidumbre es mayor, el ingreso se ha de reconocer básicamente cuando tengan lugar a las ventas o uso del cliente, independientemente del tipo de licencia.



¿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 ocio, hostelería y turismo 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 ocio, hostelería y turismo 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.