

Nueva norma de reconocimiento de ingresos tras la reforma contable del PGC 2021

Práctica profesional de contabilidad





Con el objeto de adaptar el Plan General de Contabilidad (en adelante, “PGC”) y sus normas complementarias a la normativa contable de la Unión Europea: NIIF 9 “Instrumentos Financieros” y NIIF 15 “Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes”; con fecha 30 de enero de 2021, se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el Real Decreto 1/2021 que modifica el PGC y normativa complementaria (PGC PYMES, Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y adaptación del PGC a entidades sin fines lucrativos) y posteriormente, el 13 de febrero de 2021, se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Resolución del ICAC (en adelante “RICAC”) por la que se dictan las 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, que constituye el desarrollo reglamentario de la norma. Los cambios que se incluyen en esta reforma serán aplicables para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

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 traspone la práctica totalidad de la NIIF. 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.

El aspecto principal de la nueva norma se centra en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia de control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último. El control se basa en la capacidad, por parte del cliente, de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del activo. Adicionalmente, se ha optado por introducir todos los requerimientos de revelación en la memoria, hecho que, como se ha indicado, comportará mayores desgloses y nueva información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales.

En los siguientes apartados vamos a abordar las distintas casuísticas que se pueden presentar en los contratos con clientes, así como el tratamiento contable desarrollado en la nueva RICAC.

Modelo de 5 pasos:

El nuevo criterio de reconocimiento de ingresos se basa en un modelo de cinco pasos en los que se abordan varios aspectos que se desarrollan a continuación:

- 1** | **Identificar la existencia de un contrato**
 - ¿Qué requisitos se deben cumplir para el reconocimiento de ingresos?
 - ¿Cómo se deben registrar las contraprestaciones no reembolsables recibidas al inicio del contrato?
 - ¿Cuándo se deben combinar dos o más contratos?
 - ¿Qué son modificaciones de contratos y cómo se reconocen?
- 2** | **Identificar las obligaciones de desempeño con el cliente**
 - ¿Cómo identificar una o varias obligaciones de desempeño en un contrato?
- 3** | **Determinar el precio de la transacción**
 - ¿El precio del contrato es fijo, variable o una combinación de ambos?
 - ¿Cómo reconocer las contraprestaciones distintas al efectivo?
- 4** | **Asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño comprometidas.**
 - ¿Cuáles son los métodos para asignar los precios de venta entre las diferentes obligaciones de desempeño?
 - ¿Cómo se asignan al contrato los cambios en el precio de la transacción?
- 5** | **Reconocer el ingreso cuando o a medida que se produce la transferencia de las obligaciones comprometidas.**
 - ¿Cuándo se reconocen los ingresos de acuerdo con la nueva norma?
 - ¿Se transfiere el control al cliente a lo largo del tiempo o en un momento determinado?
 - ¿Cuáles son los métodos para reconocer el ingreso y cuándo son de aplicación?

Casos particulares:

- ¿Cómo se tratan los costes de obtención de un contrato?
- ¿Qué son los costes de cumplimiento de un contrato y cómo se registran?
- ¿Qué son las ventas con derecho a devolución?
- ¿Cuándo se actúa por cuenta propia y por cuenta ajena en un contrato?
- ¿Cuál es la diferencia entre garantía de seguro vs garantías de servicio?
- ¿Cómo se contabilizan las opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales?
- ¿Cómo se registran los anticipos y pagos iniciales no reembolsables?
- ¿Cómo se tratan los acuerdos de cesión de licencias?
- ¿Qué es y cómo se tratan los acuerdos de recompra?
- ¿Qué son los acuerdos de depósito?
- ¿Qué son los acuerdos de Bill and Hold?

1 Identificar la existencia de un contrato

¿Qué requisitos se deben cumplir para el reconocimiento de ingresos?

La nueva norma exige un análisis minucioso para determinar cuando existe un contrato con un cliente y considera la capacidad e intención del cliente de realizar la contraprestación como uno de los criterios para determinar dicha existencia. De acuerdo con la norma anterior, si no se podía concluir que era probable que los beneficios económicos fluyeran a la entidad, se podía diferir el reconocimiento de ingresos hasta que se cobrara la contraprestación. Bajo la nueva norma, la evaluación de la cobrabilidad se incluye como uno de los criterios para determinar si existe un contrato con un cliente y, el importe al que se espera tener derecho no necesariamente debe coincidir con los importes contractuales, ya que pueden existir concesiones implícitas de precios, tales como descuentos o rappels, protección de precios y cualquier otro tipo de descuentos e incentivos. Por lo tanto, la evaluación del criterio de cobrabilidad en el momento inicial podría llevar a un reconocimiento anticipado de ingresos.

Adicionalmente, una empresa tiene un contrato con un cliente 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 principalmente toda la contraprestación a la que tiene derecho.

Si se cumplen los requisitos anteriores, no se evaluarán nuevamente en el futuro, excepto si se deteriora la capacidad de pago del cliente, ya que se deberá evaluar la probabilidad de recibir la contraprestación. Esta evaluación deberá hacerse en el momento inicial.



Veamos un ejemplo sobre la cobrabilidad de la prestación ⁽¹⁾

Una entidad, un promotor inmobiliario, realiza un contrato con un cliente para la venta de un edificio por 1 millón de euros. El cliente pretende abrir un restaurante en el edificio. El edificio está situado en un área en la que los restaurantes nuevos afrontan altos niveles de competencia y el cliente tiene poca experiencia en dicho sector.

El cliente paga un depósito no reembolsable de 50.000 euros al comienzo del contrato y acuerda una financiación a largo plazo con la entidad por el 95% restante de la contraprestación acordada. El acuerdo de financiación se lleva a cabo sin garantía inmobiliaria, lo que significa que, si el cliente incumple, la entidad puede recuperar la propiedad del edificio, pero no puede exigir contraprestaciones adicionales del cliente, incluso si la garantía colateral no cubre el valor total del importe debido. El coste para la entidad del edificio es de 600.000 euros. El cliente obtiene el control del edificio al comienzo del contrato.

La entidad observa que la capacidad del cliente y la intención de pagar puede estar en duda debido a los siguientes factores:

- El cliente pretende devolver el préstamo a través de los ingresos generados por el restaurante.
- El cliente no dispone de otros ingresos o activos que pudiesen utilizarse para pagar el préstamo y,
- La obligación para el cliente con respecto al préstamo se limita al inmueble.
- Existe una gran competencia y el cliente tiene poca experiencia en el sector.

Análisis y conclusión:

Ante esta situación, no se cumplirían los criterios exigidos por la norma. Por lo tanto, se registrará un pasivo por el depósito recibido de 50.000 euros, así como por cualquier otro pago futuro recibido, hasta el momento en que se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso.

⁽¹⁾ Ejemplo 1 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB-Cobrabilidad de la contraprestación.

¿Cómo se deben registrar las contraprestaciones no reembolsables recibidas al inicio del contrato?

Se deberán reconocer como un pasivo, que se imputará al ingreso, cuando se cumpla que:

- se ejecuten todas las obligaciones de desempeño y se haya recibido sustancialmente toda la contraprestación, o
- se haya resuelto el contrato.

¿Cuándo se deben combinar dos o más contratos?

La norma exige que se combinen contratos celebrados con el mismo cliente en la misma fecha o en un periodo cercano si se cumplen uno o varios de los siguientes criterios:

- Los contratos se negocian como un paquete con un único objetivo comercial.
- El importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o de la ejecución del otro contrato.
- Los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios prometidos en cada uno de los contratos) son una única obligación de desempeño.

¿Qué son modificaciones de contratos y cómo se reconocen?

Las modificaciones de contratos son un cambio en el alcance o en el precio (o ambos) de un contrato acordado entre las partes. La norma plantea que una modificación de contrato puede tratarse como **1** un contrato separado, **2** como una cancelación del contrato original para combinarlo con la modificación o **3** como un ajuste prospectivo sobre el contrato original.

1 Una modificación contractual se registra como un contrato separado si:

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

Si no se cumplen las dos condiciones anteriores:

2 Se cancela el contrato existente y se crea uno nuevo: si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos hasta la fecha de modificación (pero a un precio de venta sensiblemente inferior a su valor de mercado). En este caso, el importe a ser asignado a las obligaciones pendientes será la suma de:

- A** La contraprestación comprometida en contrato original por el cliente (incluyendo los importes recibidos) y no reconocidos como venta en la fecha de la modificación (por los bienes y servicios comprometidos inicialmente y no entregados todavía) y
- B** La contraprestación comprometida en la modificación del contrato (por los nuevos bienes y servicios).

3 Como parte del contrato existente: si los nuevos bienes o servicios no son distintos de los transferidos hasta la fecha y, en consecuencia, tanto los bienes y servicios del contrato inicial como los nuevos bienes y servicios constituyen una única obligación de desempeño. En este caso, el efecto de la modificación en el precio y la medición del grado de avance se reconoce como un ajuste prospectivo de los ingresos (incremento o reducción) en la fecha de la modificación.



Veamos un ejemplo sobre modificaciones de contratos ⁽²⁾

Una entidad A se compromete a vender 120 unidades de producto a B por importe de 12.000 euros (100 euros por unidad). Los productos se transfieren al cliente a lo largo de un periodo de 6 meses. La entidad transfiere el control de cada producto en un momento concreto. Después de haber entregado 60 unidades al cliente, el contrato se modifica para incluir la entrega de 30 productos adicionales y distintos a los prometidos en el contrato inicial al cliente.

El precio de la modificación por las 30 unidades adicionales es de 2.850 euros totales o 95 euros por producto y reflejan el precio de venta independiente de los productos en el momento de la modificación del contrato. Los 30 productos adicionales no estaban incluidos en el contrato inicial.

Análisis y conclusión:

Dado que las unidades adicionales incluidas en la fecha de modificación son distintas, y el precio de las mismas en dicha fecha refleja el precio de mercado o “independiente” al que se podrían adquirir estos bienes en el mercado, se registra la modificación como un contrato nuevo y separado (opción 1 citada anteriormente).

Por lo tanto:

- A** Se mantiene el contrato inicial de 120 unidades de producto a 100 euros c/u.
- B** Se registra contrato separado por las 30 unidades adicionales tras la modificación a 95 euros c/u.

⁽²⁾ Ejemplo 5 - (caso A) de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- modificación de un contrato sobre bienes.

Recomendaciones:

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para identificar:

- Las diferentes categorías de contratos (en caso de que aplique), con el objetivo de facilitar su identificación 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 de cada sector).
- Posibles modificaciones en los contratos firmados y su tratamiento contable adecuado conforme a la nueva norma.
- La identificación del adecuado tratamiento contable de las modificaciones de contratos (si son distintos bienes y servicios, reflejan el precio de venta independiente) y su posible combinación.
- Identificar los posibles contratos que tengan que ser considerados como un único contrato, teniendo en cuenta los requisitos establecidos por la RICAC de ingresos para las combinaciones de contratos.

2 | Identificar las obligaciones de desempeño con el cliente

¿Cómo identificar una o varias obligaciones de desempeño en un contrato?

Al inicio de un contrato, cada entidad debe evaluar las promesas de transferir:

- A** bienes y servicios diferenciados (cada bien o servicio que es “distinto”) o
- B** una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente similares y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

A BIENES O SERVICIOS

Un bien o servicio es **distinto**^(*) si se cumple:

- El cliente se puede beneficiar individual o conjuntamente con otros recursos que tenga disponible^(**)
- El bien o servicio es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, es distinto en el contexto del contrato).^(***)

B SUSTANCIALMENTE SIMILARES Y CON EL MISMO PATRÓN DE TRANSFERENCIA

Para cumplirse este criterio, se debe cumplir:

- Cada bien o servicio distinto sea una obligación satisfecha a lo largo del tiempo⁽³⁾
- Que sea aplicable el mismo método de grado de avance o progresión a cada bien o servicio distinto.

⁽³⁾ Por ejemplo: un proveedor de servicios puede hacer varias tareas administrativas al inicio del contrato, sin embargo, estas no transfieren servicios al cliente a medida que se van realizando.

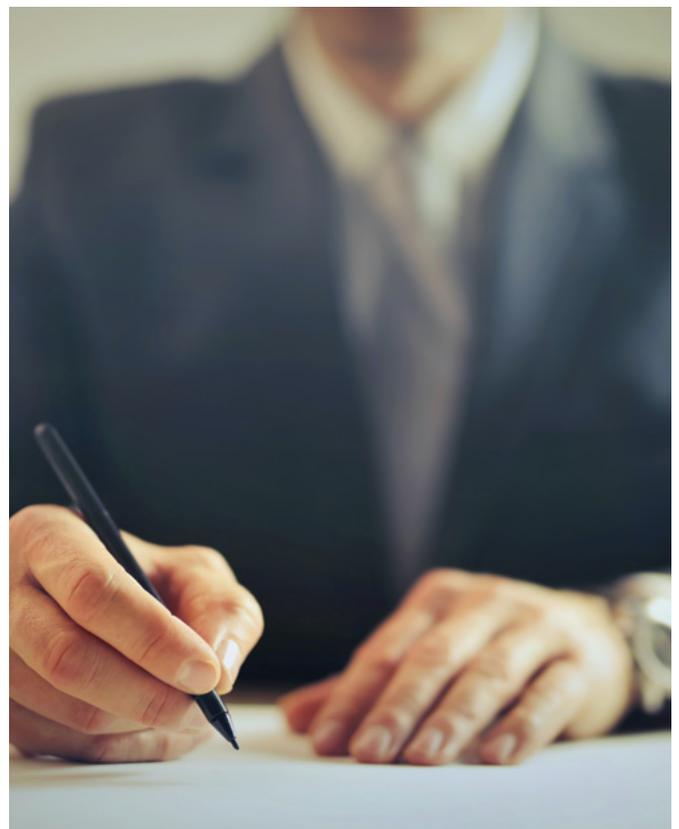
^(*) Un bien o servicio es distinto cuando se puede utilizar, consumir o vender por un importe superior a su valor de realización que, de tal forma, genere beneficios económicos.

^(**) Entre otros factores, se considera que el hecho de que la empresa venda habitualmente el bien o servicio por separado indicaría que el cliente se puede beneficiar del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

^(***) La norma establece una serie de **factores** para ayudar a identificar cuando un bien o servicio es distinto en el contexto del contrato:

- La empresa no proporciona un **servicio significativo de integración** del bien o servicio, 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.

Veamos a continuación dos ejemplos sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato.



Cuando los bienes y servicios son distintos⁽⁴⁾

Una entidad contrata con un cliente la venta de un elemento de equipo y servicios de instalación. El equipo puede operar sin ninguna personalización o modificación. La instalación requerida no es compleja y puede realizarse por varios proveedores de servicios alternativos.

La entidad identifica dos bienes y servicios comprometidos en el contrato: (a) el equipo y (b) la instalación. La entidad determina que el equipo y la instalación son distintos, ya que el cliente puede beneficiarse del equipo en sí mismo utilizándolo o revendiéndolo por un importe mayor que el valor de desecho o junto con otros recursos fácilmente disponibles (por ejemplo, servicios de instalación disponibles de otros proveedores

alternativos y puede beneficiarse de los servicios de instalación junto con otros recursos que el cliente ya habrá obtenido de la entidad (es decir, el equipo).

La entidad determina, además, que su compromiso de transferir el equipo y proporcionar servicios de instalación a lo largo de un periodo de tres años son cada uno identificables por separado. Además, la entidad considera que el equipo y los servicios de instalación no son insumos de un elemento combinado en este contrato.

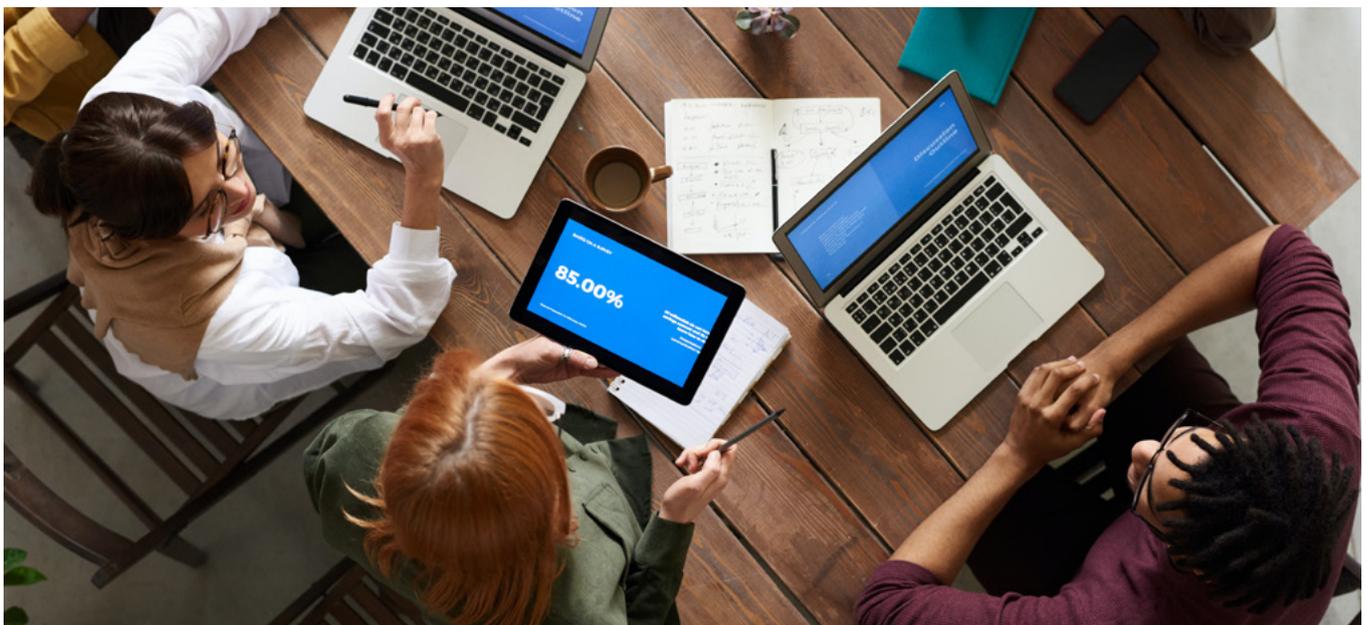
Análisis y conclusión:

La venta del equipo y el servicio de instalación son distintos y, por lo tanto, dos obligaciones de desempeño separadas, en tanto que:

- La entidad no proporciona un servicio de integración significativo, dado que se ha comprometido a entregar el equipo y posteriormente a instalarlo. Asimismo, la entidad no se ha comprometido a combinar el equipo y los servicios de instalación de forma que los transformaría en un producto combinado.
- Los servicios de instalación de la entidad no personalizarán o modificarán de forma significativa el equipo.

- Aunque el cliente puede beneficiarse de la instalación solo después de haber obtenido el control del equipo, los servicios de instalación no afectan de forma significativa al equipo, porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir el equipo, independientemente de su compromiso de proporcionar los servicios de instalación. Puesto que el equipo y los servicios de instalación no afectan el uno al otro de forma significativa, no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados.

⁽⁴⁾ Ejemplo 11 (caso c) de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Bienes y servicios que son distintos.





Cuando los bienes y servicios no son distintos ⁽⁵⁾

Una entidad, un contratista, realiza un contrato para construir un hospital para un cliente. La entidad es responsable de la gestión global del proyecto e identifica varios bienes y servicios comprometidos, incluyendo el diseño, limpieza del lugar, cimentación, abastecimiento, construcción de la estructura, cañerías e instalación eléctrica, instalación de equipamiento y el acabado.

Análisis y conclusión:

Ciertamente, los bienes y servicios prometidos son distintos ya que “el cliente se puede beneficiar individual o simultáneamente con otros recursos que tenga disponibles”. Esto se evidencia porque tanto el vendedor como sus competidores pueden vender muchos de estos bienes y servicios por separado a otros clientes. Sin embargo, los compromisos no son **identificables por separado en el contexto del contrato** dado que la obligación de la entidad para entregar dichos bienes o servicios no se puede separar de los otros compromisos del contrato.

Por lo tanto, se concluye que:

- Los bienes y servicios son dependientes o están interrelacionados con otros bienes o servicios del contrato.
- La constructora presta servicios de integración de los bienes individuales en el hospital, que se convierten en un único output combinado.

- La entidad debe contabilizar todos los bienes y servicios del contrato como una obligación de desempeño única.

⁽⁵⁾ Ejemplo 10 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Bienes y servicios que no son distintos.

Recomendaciones:

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para identificar:

- Evaluar cada bien y/o servicio prometido distinto (identificar todas las promesas del contrato que deben separarse a efectos de reconocimiento del ingreso).

3 | Determinar el precio de la transacción

¿El precio del contrato es fijo, variable o una combinación de ambos?

¿Qué es el precio de la transacción? Es el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros (ejemplo: IVA).

Precio de la transacción^(*): contraprestación fija + contraprestación variable

^(*) Al determinar el precio se deberá ajustar el valor temporal del dinero. De acuerdo con el art. 14 de la RICAC los ingresos y gastos de este componente financiero se registrarán por separado formando parte del resultado financiero.

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 en la práctica se pueden otorgar en los contratos con clientes distintos tipos de contraprestación variable en forma de descuentos, devoluciones, reembolsos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede variar también si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro.

Se deberá incluir en el precio la mejor estimación de estos importes variables (normalmente a través de una reducción de precio), únicamente por el importe que sea **altamente probable** que no se produzca una reversión significativa en caso de registrarse como ingreso. Esto requerirá soportar adecuadamente en el momento de reconocimiento inicial, que existe el derecho de cobrar en el futuro apoyándose en históricos, experiencia, soporte técnico, etc.

Para facilitar este análisis, la norma indica algunos factores que podrían indicar una mayor probabilidad de reversión:

- A** La contraprestación variable es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Es el caso de la volatilidad del mercado, las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.
- B** La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- C** La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.
- D** La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- E** El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

Evaluated y determinado el importe no sujeto a reversión, se deberá estimar el valor de la contraprestación variable a través de alguno de los dos métodos siguientes:

- Valor esperado: Media ponderada de la probabilidad de los importes posibles (suele ser la mejor opción cuando hay un gran número de contratos con características similares).
- Importe más probable: Importe individual más probable en un rango de estimaciones posibles (suele ser el método más adecuado cuando hay sólo dos desenlaces posibles. Por ejemplo: la empresa recibe un importe adicional si el producto vendido no supera un determinado consumo energético).



Veamos a continuación una serie de ejemplos sobre la determinación del precio de la transacción cuando existen contraprestaciones variables:

La penalización da lugar a contraprestación variable ⁽⁶⁾

Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un activo por 1 millón de euros. Además, los términos del contrato incluyen una penalización de 100.000 euros si la construcción no se completa dentro de los tres meses siguientes a una fecha especificada en el contrato.

Análisis y conclusión:

- La entidad concluye que la contraprestación acordada en el contrato incluye un importe fijo de 900.000 euros y un importe variable de 100.000 euros (que surge de la penalización).
- Se deberá estimar si se espera cumplir con el contrato dentro de los 3 primeros meses o si, por el contrario, se espera incurrir en la penalización. El método más recomendable para contratos que poseen contraprestaciones variables que contienen dos desenlaces posibles es el importe más probable.

⁽⁶⁾ Ejemplo 20 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- La penalización da lugar a contraprestación variable.

Ventas con derecho a devolución ⁽⁷⁾

Una entidad realiza 100 contratos con clientes. Cada contrato incluye la venta de un producto por 100 euros (100 × 100 euros = 10.000 euros de contraprestación total). El efectivo se recibe cuando se transfiere el control del producto. La práctica tradicional del negocio de la entidad es permitir que un cliente devuelva los productos no utilizados en el plazo de 30 días y reciba el reembolso total. El coste para la entidad de cada producto es de 60 euros.

Análisis y conclusión:

- Dado que el contrato permite que un cliente devuelva los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable.
- Para estimar la contraprestación variable, la entidad utiliza el método del valor esperado porque considera que es el método que predice mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Con el método del valor esperado, estima que 97 productos no se devolverán (97 × 100 = importe total de 9.700 euros).
- La entidad considera los factores de la RICAC y determina que, aunque las devoluciones quedan fuera de la influencia de la entidad, tiene experiencia significativa en la estimación de devoluciones de clase de producto y cliente. Además, la incertidumbre se resolverá en un marco temporal breve (30 días).
- Por todo lo anterior, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa de los ingresos reconocidos (9.700 euros) a medida que se resuelva la incertidumbre, y estima que los costes de recuperación de los productos no son significativos.

⁽⁷⁾ Ejemplo 22 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Ventas con derecho a devolución.

Reducciones de precio ⁽⁸⁾

Una entidad A vende 1.000 unidades de un nuevo medicamento a un cliente B por 100.000 euros. Es la primera venta a un cliente en una región donde A no tiene presencia y que actualmente pasa una situación de crisis económica severa. A prevé que no cobrará íntegramente el importe facturado. No obstante, A espera que en los próximos años esta región experimentará una mejora de sus condiciones económicas muy significativa y que la relación con B será clave para incrementar su presencia comercial en la región.

La información observable indica que históricamente la entidad suele conceder un descuento del 20% sobre este tipo de productos. La información de mercado actual sugiere que un descuento del 20% en el precio será suficiente para mover los productos a través de la cadena de distribución. La entidad no ha concedido un descuento mayor del 20% en muchos años.

Análisis y conclusión:

- La entidad considera altamente probable que no ocurra una reversión significativa de los ingresos reconocidos en el futuro. Por lo tanto, la venta se registraría por un importe de 80.000 EUR (considerando una reducción de precios del 20% del descuento estimado a otorgar a la entidad B).

⁽⁸⁾ Ejemplo 23 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Reducciones de precio.

Incentivos de descuento por volumen ⁽⁹⁾

Una entidad realiza un contrato con un cliente el 1 de enero de 2021 para vender el producto A por 100 euros por unidad. Si el cliente compra más de 1.000 unidades del Producto A en un año, el contrato especifica que el precio por unidad se reduce retroactivamente a 90 euros por unidad. Por consiguiente, la contraprestación en el contrato es variable. Para el primer trimestre finalizado el 31 de marzo de 2021, la entidad vende 75 unidades de producto A al cliente. La entidad estima que las compras del cliente no superarán el umbral de las mil unidades requerido para el descuento por volumen anual. La entidad determina que tiene experiencia significativa con este producto

y con el patrón de compra del cliente y concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa de los ingresos (es decir, 100 euros por unidad) cuando se resuelva la incertidumbre. Por tanto, la entidad reconoce ingresos por 7.500 euros.

En mayo de 2021 la entidad vende 500 unidades adicionales de producto A al cliente. A la luz de este nuevo hecho, la entidad estima que las compras del cliente superarán el umbral de 1.000 unidades para el año y, por ello, se requerirá la reducción retroactiva del precio por unidad a 90 euros.

Análisis y conclusión:

Por tanto, la entidad reconoce ingresos por 44.250€ para el trimestre que termina el 30 de junio de 2021. Este importe se calcula a partir de 45.000 euros por la venta de 500 unidades (500×90) menos el cambio de precio en la transacción de 750 euros (75×10 de reducción de precio).

⁽⁹⁾ Ejemplo 24 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Incentivos de descuento por volumen.

¿Cómo reconocer las contraprestaciones distintas al efectivo?

Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta al efectivo), reconocerá dicho activo por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente. Si no se puede estimar de forma fiable, los bienes/servicios recibidos se valorarán indirectamente por referencia al precio de venta independiente de los bienes y servicios prometidos al cliente.

4 | Asignar precio a la transacción a las obligaciones comprometidas

¿Conoces los métodos para asignar los precios de venta entre las diferentes obligaciones de desempeño?

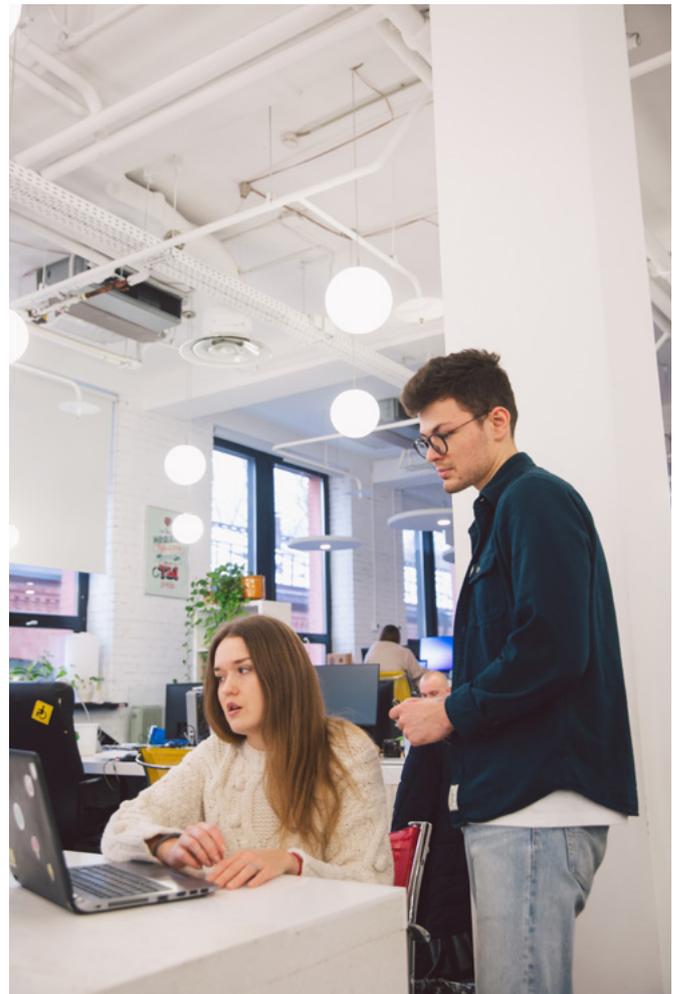
En este paso, se deberá estimar el precio asignable a cada transacción calculando el valor razonable de cada obligación comprometida (identificadas en el paso 2). Si existen dificultades en el cálculo de los valores razonables, ello no eximirá a la Dirección de las compañías de realizar la mejor estimación posible con la información disponible.

La estimación de los precios de venta independientes se podrá realizar utilizando alguno de los siguientes métodos:

- Enfoque del precio de mercado ajustado: Se valorarán utilizando precios de mercado de cada una de las obligaciones.
- Enfoque del coste esperado más margen: Se valorará por el coste al que se espera cumplir la obligación más un margen razonable (este margen debería ser equiparable al de obligaciones similares y tendrá que estar justificado).
- Enfoque residual: Por referencia al precio total menos los precios de venta del resto de obligaciones. Se han de cumplir una serie de requisitos^(*).

^(*) Se podrá utilizar este enfoque solo si cumple uno de los siguientes criterios:

- 1 La empresa vende el mismo bien o servicio a diferentes clientes, en un espacio corto de tiempo y dentro de un amplio rango de importes (es decir, el precio de venta es altamente variable), o
- 2 La empresa no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y este no ha sido previamente vendido de forma separada (es decir, el precio de venta es incierto).



Metodología de la asignación ⁽¹⁰⁾

Una entidad realiza un contrato con un cliente para vender los Productos A, B y C por un importe total de 100 euros. La entidad va a satisfacer las obligaciones de desempeño para cada uno de los productos en momentos diferentes del tiempo. La entidad vende regularmente el Producto A por separado y, por ello, el precio de venta independiente es observable directamente. Los precios de venta independientes de los Productos B y C no son observables directamente, por lo tanto, la entidad debe estimarlos.

Para ello, utiliza el enfoque de evaluación del mercado ajustado para el Producto B y los costes esperados más un enfoque de margen para el Producto C. Para hacer esas estimaciones, la entidad maximiza el uso de datos de entrada observables. La entidad estima los precios de venta independientes de la forma siguiente:

Producto	Precio de venta Independiente €	Método
PRODUCTO A	50	Observable directamente
PRODUCTO B	25	Enfoque del precio de mercado ajustado
PRODUCTO C	75	Enfoque del coste esperado más margen
TOTAL	150	

Análisis y conclusión:

El cliente recibe un descuento para comprar los productos ya que la suma de los precios de venta independientes (150 euros) es superior al precio acordado (100 euros). La entidad considera si se tiene evidencia observable sobre la obligación de desempeño a la que pertenece el descuento completo y llega a la conclusión de que no la tiene. Por consiguiente, el descuento se asigna de forma proporcional entre los Productos A, B y C. El descuento, y por ello el precio de la transacción, se asigna de la forma siguiente:

Producto	Precio de venta Independiente €	Método
PRODUCTO A	33	$(50 \text{ euros.} \div 150 \text{ euros} \times 100 \text{ euros})$
PRODUCTO B	17	$(25 \text{ euros.} \div 150 \text{ euros} \times 100 \text{ euros})$
PRODUCTO C	50	$(75 \text{ euros.} \div 150 \text{ euros} \times 100 \text{ euros})$
TOTAL	100	

⁽¹⁰⁾ Ejemplo 33 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Metodología de la asignación.

¿Cómo se asignan al contrato los cambios en el precio de la transacción?

Con posterioridad al inicio del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otras circunstancias que modifican el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

La empresa asignará a las obligaciones asumidas dentro del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato. Por lo tanto, los importes que hayan sido asignados a una obligación satisfecha se reconocerán como ingresos ordinarios o como reducción de estos en el ejercicio que se produzca la modificación en el precio de la transacción.

5 Reconocer el ingreso cuando cuando se transfieren las obligaciones

¿Cuándo se reconocen los ingresos de acuerdo con la nueva norma?

Los ingresos se reconocerán cuando o a medida que, se transfiera al cliente EL CONTROL de los bienes y servicios prometidos. Pero ¿qué es el control?

“El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios”.

“... Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocen en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición”.

Evidentemente, la evaluación de transferencia de control es una tarea que requiere aplicar apropiadamente un alto nivel de juicio sobre cada contrato en particular y la definición por sí sola, no proporciona una base suficiente para concluir. Es por ello, que la norma desarrolla una serie de criterios para determinar en qué circunstancias se transfiere el control, y si la citada transferencia ocurre en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

¿Se transfiere el control al cliente a lo largo del tiempo o en un momento determinado?

Sobre cada obligación identificada al inicio del contrato, la empresa debe determinar si se transfiere el control a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

A continuación, se indican una serie de criterios de transferencia de control establecidos por la norma:

TRANSFERENCIA DE CONTROL A LO LARGO DEL TIEMPO

Se debe cumplir uno de los siguientes criterios:

- El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por la empresa (normalmente un servicio tal como seguridad y limpieza)
- La empresa produce o mejora un activo que el cliente controla a medida que se desarrolla una actividad (por ejemplo: servicio de construcción efectuado sobre el terreno del cliente)
- La empresa elabora un activo específico para el cliente sin uso alternativo y la empresa tiene derecho exigible al cobro por la actividad completada hasta la fecha (por ejemplo: servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

TRANSFERENCIA DE CONTROL EN UN MOMENTO DEL TIEMPO

Se deberá considerar entre otros, los siguientes factores:

- El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo (si el vendedor asume la obligación del mal funcionamiento de los productos que no entran en condiciones normales de garantía, NO HAY VENTA)
- La empresa ha transferido la posesión física del activo. (Sin embargo, si hay una opción de recompra por el vendedor, el cliente no tendría el control)
- El cliente ha aceptado el activo. (Si se transfiere un bien o servicio al cliente en periodo de prueba y el cliente no tiene obligación de pagar antes de que venza dicho periodo, el control se transferirá cuando se acepte o venza el plazo sin haber comunicado disconformidad)
- La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.
- El cliente tiene la propiedad del activo (si, el vendedor retuviera la titularidad como garantía de cobro, el cliente tendrá de igual forma el control).

Veamos a continuación un ejemplo sobre la evaluación de si una obligación de desempeño se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo sobre la base de dos casos diferentes (Caso A y B) ⁽¹⁾

Una entidad está desarrollando un complejo residencial de unidades múltiples. Un cliente realiza un contrato de ventas vinculante con la entidad por una unidad específica que está en construcción.

Cada unidad tiene unos planos similares y es de similar tamaño, pero otros atributos de las unidades son diferentes (por ejemplo, la ubicación de la unidad dentro del complejo).

Caso A | La entidad no tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha

El cliente paga un depósito al realizar el contrato y el depósito es reembolsable solo si la entidad no completa la construcción de la unidad, de acuerdo con el contrato. El precio del contrato restante se paga a la finalización del mismo, cuando el cliente obtiene la posesión física de la unidad.

Si el cliente incumple este acuerdo antes de la terminación de la unidad, la entidad solo tiene derecho a retener el depósito.

Análisis y conclusión:

La entidad determina que no tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha, porque, hasta que la construcción de la unidad esté terminada, solo tiene derecho al depósito pagado por el cliente.

Por lo tanto, la obligación de desempeño de la entidad no cumple con las condiciones de satisfacción a lo largo del tiempo. La entidad contabiliza los ingresos producidos de la venta en un momento concreto.

Caso B | La entidad tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha

El cliente paga un depósito no reembolsable en el momento de realizar el contrato y hará pagos según el progreso durante la construcción de la unidad. El contrato tiene condiciones fundamentales que impiden a la entidad poder destinar la unidad a otro cliente. Además, el cliente no tiene el derecho de cancelar el contrato a menos que la entidad no ejecute el contrato como se acordó.

Si el cliente incumple sus obligaciones no realizando los pagos de forma progresiva según lo acordado, en la forma y en el momento debidos, la entidad tendría derecho a toda la contraprestación acordada en el contrato si completa la construcción de la unidad. Los tribunales anteriormente han confirmado derechos similares que otorgan derecho a los constructores a requerir al cliente que cumpla, sujeto a que la entidad haga frente a sus obligaciones según el contrato.

Análisis y conclusión:

- La entidad determina que el activo creado no tiene un uso alternativo para ella porque el contrato le impide transferir la unidad especificada a otro cliente.
- La entidad no considera la posibilidad de cancelación del contrato al evaluar si puede destinar el activo a otro cliente.

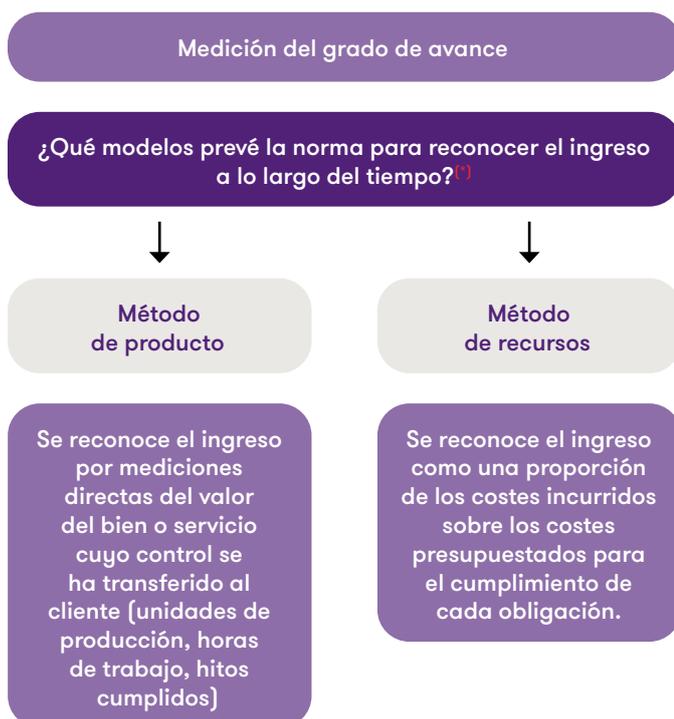
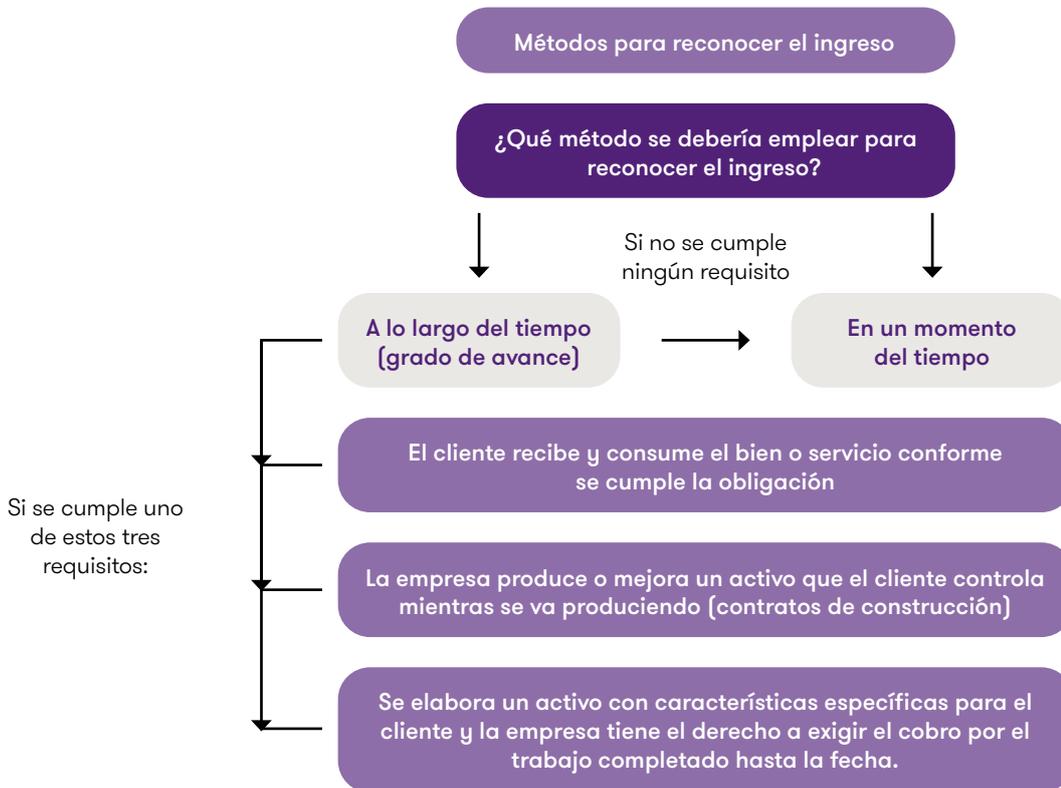
- La entidad tiene un derecho a recibir el pago por el desempeño realizado hasta la fecha y tendría derecho a toda la contraprestación acordada si continúa ejecutando el contrato como acordó.

Por lo tanto, la entidad tiene una obligación de desempeño que ésta satisface a lo largo del tiempo.

⁽¹⁾ Ejemplo 17 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Evaluación de si una obligación de desempeño se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

¿Conoces los métodos para reconocer el ingreso?

A continuación, presentamos un árbol de decisión con los métodos más apropiados en función del patrón de transferencia de control de los bienes y servicios prometidos:



(*)La compañía debería de utilizar el mismo método de medición para todas las obligaciones de cumplimiento de naturaleza similar. Asimismo, al cierre de cada ejercicio se deberá actualizar la medición, según la norma contable.

Veamos a continuación ejemplos sobre la aplicación del método de recursos para reconocer los ingresos ⁽¹²⁾?

En noviembre de 2021, una entidad contrata con un cliente reformar un edificio de tres plantas e instalar nuevos ascensores por una contraprestación total de cinco millones de euros. El servicio de reforma acordado, incluyendo la instalación de los ascensores, es una obligación de desempeño única satisfecha a lo largo del tiempo. Los costes totales esperados son de cuatro millones de euros, incluyendo 1,5 millones de euros por los ascensores.

A continuación, se muestra un resumen del precio de la transacción y de los costes esperados:

Concepto	Importe €
Precio de la transacción	5.000.000 €
Costes esperados:	
Ascensores	1.500.000 €
Otros costes	2.500.000 €
Total costes esperados	4.000.000 €

Al 31 de diciembre de 2021 la entidad observa que:

- otros costes incurridos (excluyendo los ascensores) son de 500.000 euros y
- el desempeño está completado a un 20 por ciento (es decir, 500.000 euros ÷ 2.500.000 euros).

Análisis y conclusión:

- La entidad identifica que el cliente obtiene el control de los ascensores cuando se entregan y no el 31 de diciembre de 2021, por lo tanto, considerando que la entidad no se dedica al diseño y fabricación de ascensores, concluye que los costes en que incurre para obtener los ascensores no es proporcional ni está directamente relacionado con el progreso de la entidad para satisfacer sus obligaciones de desempeño a largo plazo, por lo que incluirlos sobredimensionaría el avance real de la obligación. Finalmente, la entidad reconoce los ingresos de la transferencia de los ascensores por el mismo importe de adquisición (margen de cero) en la fecha en que se transfiere el control.
- Por lo tanto, a 31 de diciembre de 2021, el registro contable sería el siguiente:

Concepto	Importe €
Ingresos actividades ordinarias	2.200.000 € A
Costo de bienes	2.000.000 € B
Ganancia	200.000 €

A Los ingresos de actividades ordinarias reconocidos se calculan como (20 por ciento × 3.500.000 euros) + 1.500.000 euros (3.500.000 es el precio de la transacción de 5.000.000 euros - 1.500.000 euros de costes de los ascensores.)

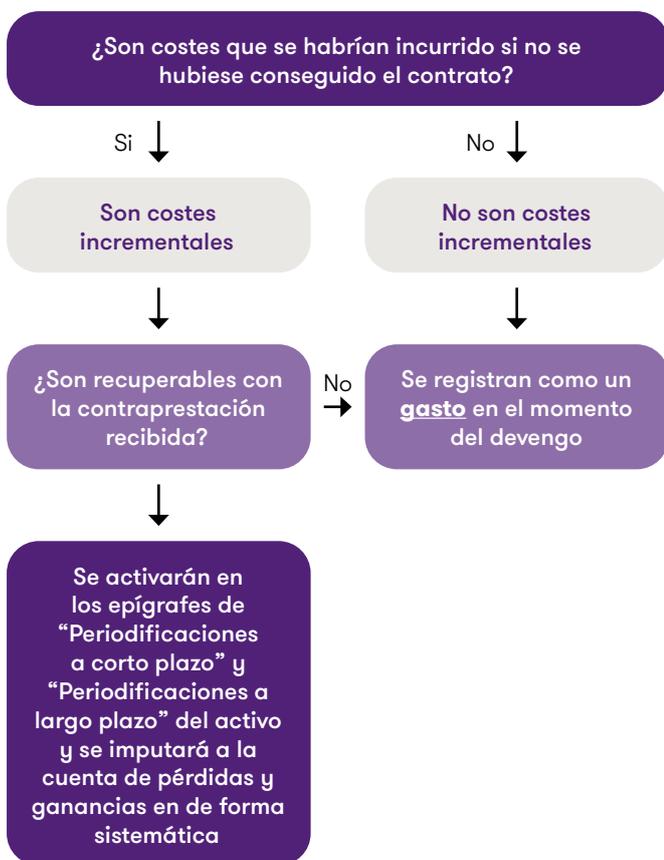
B Los costes de los bienes vendidos es de 500.000 euros incurridos + 1.500.000 de costes de los ascensores.

⁽¹²⁾ Ejemplo 19 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- materiales no instalados.

6 | Casos particulares

¿Cómo se tratan los costes de obtención de un contrato?

La norma los define en su artículo 21, como los desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato. Veamos a continuación un árbol de decisión para analizar el tratamiento contable según el caso:



Veamos a continuación un ejemplo sobre los costes para obtener un contrato ⁽¹³⁾

Una entidad, un proveedor de servicios de consultoría, gana una oferta competitiva para proporcionar servicios de consultoría a un cliente nuevo. La entidad incurre en los costes siguientes para obtener el contrato:

Concepto	Importe €
Tarifas legales externas por debida diligencia	15.000 €
Costes de viajes para entregar la propuesta	25.000 €
Comisiones a empleados de ventas	10.000 €
Total costes incurridos	50.000 €

Análisis y conclusión:

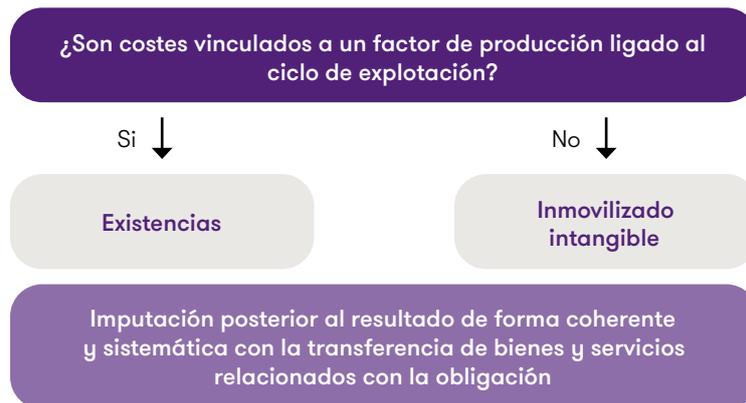
- La entidad reconoce las comisiones a empleados de ventas como costes de obtención del contrato ya que se esperan recuperar estos costes a través de comisiones futuras por servicios de consultoría. El tratamiento contable consistirá en reconocer un activo del contrato el cual se irá amortizando a medida que se reconozcan los ingresos de consultoría.
- Los honorarios legales externos y los costes de viajes no se reconocen como costes de obtención de contrato, ya que se habrían incurrido independientemente de si se obtuviera el contrato. Estos se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos.

⁽¹³⁾ Ejemplo 36 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Incrementos de Costos por la obtención de un contrato.

¿Qué son los costes de cumplimiento de un contrato y cómo se registran?

Son los desembolsos que se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica; es decir, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizara para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

Para ver como se clasifican y contabilizan, analicemos el siguiente árbol de decisión:





Veamos a continuación un ejemplo sobre los costes de cumplimiento de un contrato⁽¹⁴⁾

Una entidad realiza un contrato de servicios para gestionar un centro de información tecnológica de un cliente por cinco años. El contrato es renovable por periodos posteriores de un año. La duración promedio de los clientes es de siete años. La entidad paga a un empleado 10.000 euros por comisiones de ventas en el momento en que el cliente firma el contrato. Antes de proporcionar los servicios, la entidad diseña y construye una plataforma tecnológica para uso interno de la entidad que interactúa con los sistemas del cliente. Esa plataforma no se transfiere al cliente, pero se utilizará para prestarle servicios.

La entidad reconoce un activo por 10.000 euros de incrementos de costes por la obtención del contrato por las comisiones de ventas porque la entidad espera recuperar dichos costes a través de comisiones futuras por los servicios a proporcionar. Ésta amortiza el activo a lo largo de siete años, porque el activo se relaciona con los servicios transferidos al cliente durante la duración del contrato de cinco años y la entidad anticipa que el contrato se renovará por dos periodos posteriores de un año.

Los costes iniciales incurridos para establecer la plataforma tecnológica son los siguientes:

Concepto	Importe €
Servicios de diseño	40.000 €
Equipo	120.000 €
Software	90.000 €
Migración y comprobación del centro de información	100.000 €
Total costes	350.000 €

Análisis y conclusión:

Los costes de establecimiento iniciales se relacionan principalmente con actividades para satisfacer el contrato, pero no transfieren los bienes o servicios al cliente. Por lo tanto, la entidad contabiliza los citados costes de la forma siguiente:

- Costes del equipo: se contabilizan de acuerdo con la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.
- Costes del software: se contabilizan de acuerdo con la NIC 38 Activos Intangibles.
- Costes de diseño, migración y comprobación del centro de información: se evalúa si un activo puede reconocerse por los costes para cumplir con el contrato. Cualquier activo resultante sería amortizado sobre una base sistemática a lo largo del periodo de siete años (es decir el término del contrato de cinco años y dos periodos anuales anticipados de renovación) durante los que la entidad espera proporcionar servicios relacionados con el centro de información.

Además de los costes iniciales para establecer la plataforma de tecnología, la entidad también asigna dos empleados quienes son responsables principales de proporcionar el servicio al cliente. Aunque en los costes de estos dos empleados se incurre como parte de la prestación del servicio al cliente, la entidad concluye que los costes no generan o mejoran los recursos de la entidad. Por ello, los costes no pueden reconocerse como un activo. La entidad reconoce los gastos de nómina de estos dos empleados cuando tienen lugar.

⁽¹⁴⁾ Ejemplo 37 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Costes que dan lugar a un activo.

¿Qué es una venta con derecho a devolución?

Es una transacción en la que la empresa otorga al cliente la facultad de devolver el producto, recibir el precio de la transacción, o un derecho o vale que el cliente podrá aplicar para futuras ventas. No se consideran ventas con derecho a devolución, los intercambios de un producto por otro de las mismas características, ni las devoluciones de productos defectuosos.

NOTA: Será una casuística altamente aplicable a empresas del sector retail y consumo, debido a los derechos de canje o devolución otorgado a sus clientes.

¿Cómo se registran estas ventas?

Venta:

Se registrará por el importe de la contraprestación que se espera recibir. No se registrará venta alguna por los bienes que se espera que retornen.

Provisión por reembolso:

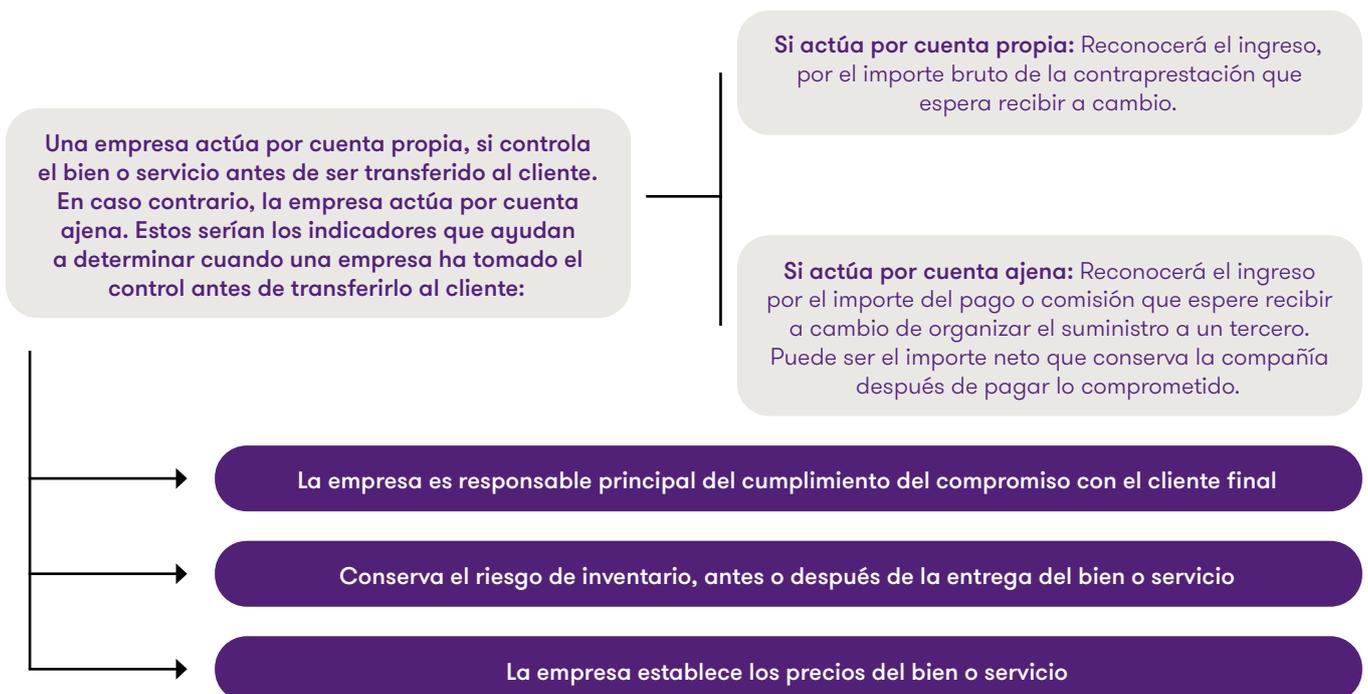
Por el valor del derecho que se le va a otorgar al cliente por los productos que se espera que retornen.^[1]

Activo:

Se reconocerá por el valor de los bienes que se espera que vayan a retornar por devoluciones, neto de costes a incurrir por la devolución.^[2]

¿Cuándo se actúa por cuenta propia y por cuenta ajena en un contrato?

Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios al cliente la empresa debe determinar si la naturaleza de su compromiso es la de prestar los bienes y servicios por sí misma (la empresa actúa por cuenta propia) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un tercero (la empresa actúa por cuenta ajena). Para determinar la naturaleza de su compromiso, veamos el siguiente esquema:



Veamos a continuación un ejemplo sobre la actuación por cuenta propia vs actuación por cuenta ajena dentro de un contrato⁽¹⁵⁾

Una entidad realiza un contrato con un cliente por un equipo con especificaciones únicas. La entidad y el cliente desarrollan las especificaciones del equipo, que la entidad comunica a un proveedor que la entidad contrata para fabricar dicho equipo. La entidad también organiza que el proveedor entregue directamente el equipo al cliente. En el momento de la entrega del equipo al cliente, las condiciones del contrato requieren que la entidad pague al proveedor el precio acordado entre la entidad y el proveedor por la fabricación del equipo.

La entidad y el cliente negocian el precio de venta y la entidad factura al cliente el precio acordado con unas condiciones de pago a 30 días. La ganancia de la entidad se basa en la diferencia entre el precio de venta negociado con el cliente y el precio cargado por el proveedor.

El contrato entre la entidad y el cliente requiere que este último se dirija al proveedor para subsanar defectos en el equipo según la garantía del proveedor. Sin embargo, la entidad es responsable por cualquier corrección que requiera el equipo por errores en las especificaciones. La entidad ha acordado proporcionar equipo especializado; sin embargo, ha subcontratado la fabricación del equipo con el proveedor.

Análisis y conclusión:

Para determinar si la entidad obtiene el control del equipo antes de transferirlo al cliente y por tanto es un principal, se deben considerar los indicadores del artículo 26 que define la RICAC de ingresos. Una vez analizados, las conclusiones son las siguientes:

- La entidad es responsable principal del cumplimiento del contrato. Aunque la entidad subcontrata la fabricación, es la responsable última de asegurar que el equipo cumple las especificaciones que el cliente ha contratado.
- La entidad tiene el riesgo de inventario debido a su responsabilidad por las correcciones en el equipo que resulten de errores en las especificaciones, aun cuando el proveedor tiene el riesgo de inventario durante la producción y envío.

- La entidad tiene discrecionalidad para establecer el precio de venta con el cliente y el beneficio obtenido por la entidad es un importe igual a la diferencia entre el precio de venta negociado con el cliente y el negociado con el proveedor.
- La contraprestación de la entidad no tiene forma de comisión.
- La entidad tiene el riesgo crediticio por el importe de la cuenta por cobrar del cliente a cambio del equipo.

Por todo lo anterior, se concluye que la entidad controla el equipo antes de ser transferido al cliente. Por ello, la entidad es el principal en la transacción y deberá reconocer el ingreso de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación.

⁽¹⁵⁾ Ejemplo 46 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB —Compromiso de proporcionar bienes o servicios (la entidad es un principal).

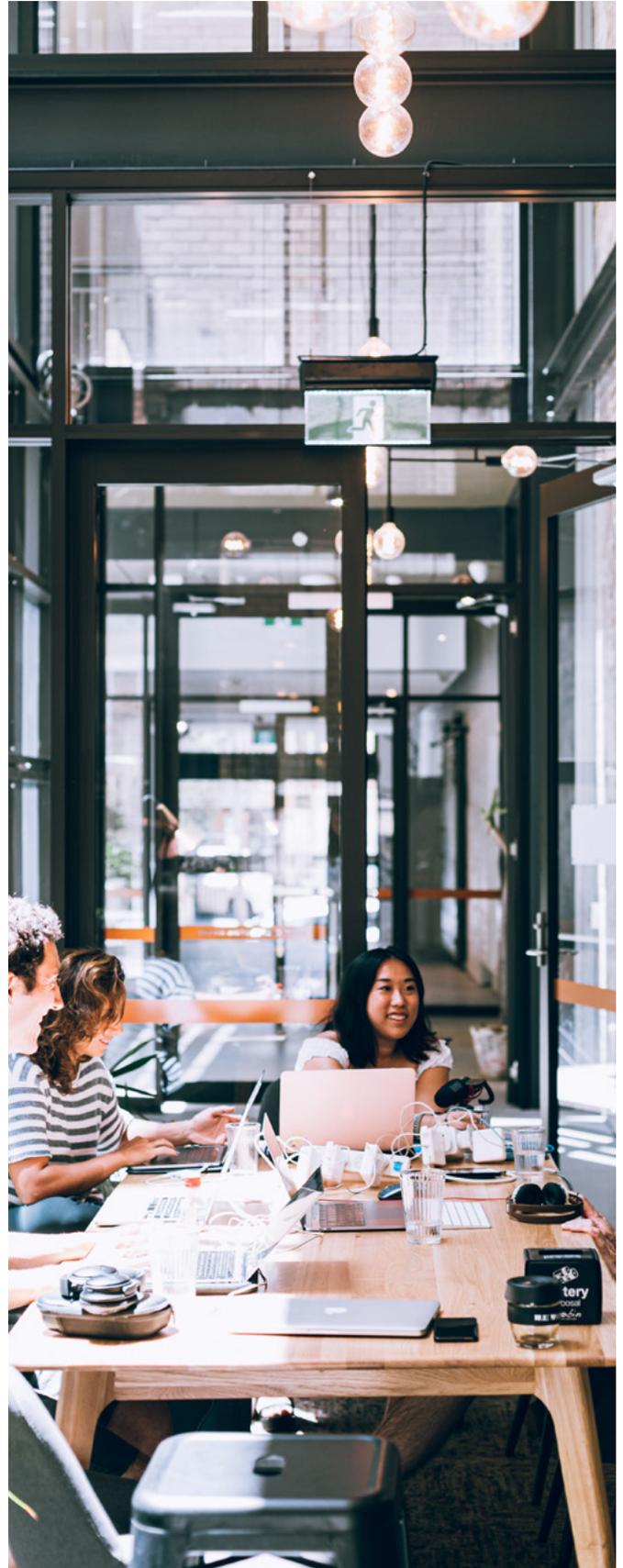
¿Cuál es la diferencia entre garantía de seguro vs garantías de servicio?

Muchas entidades suelen proporcionar una garantía relacionada a una venta de un producto o servicio. La naturaleza de estas garantías puede variar significativamente entre sectores y contratos. Algunas garantías proporcionan la seguridad de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (garantías tipo seguro, provisión de acuerdo con la NRV 15o del PGC), mientras que otras, le proporcionan al cliente un servicio adicional al aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas (garantías tipo servicio, obligación de desempeño separada).

Cuando el cliente puede comprar una garantía por separado, la garantía es una promesa más (servicio distinto) del contrato dado que la entidad se ha comprometido en prestar un servicio adicional a que el producto cumpla con la funcionalidad que se acordó en el contrato. Este tipo de garantías se contabiliza como una obligación de desempeño separada, para lo que se deberá asignar una porción del precio de transacción al servicio de garantía proporcionado.

NOTA: Aun cuando el cliente no tenga opción de adquirir la garantía por separado, se tratará como un servicio separado si proporciona al cliente un servicio adicional al aseguramiento de que el producto/servicio funcione de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato. Para evaluar esta circunstancia, la norma establece que se deben considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

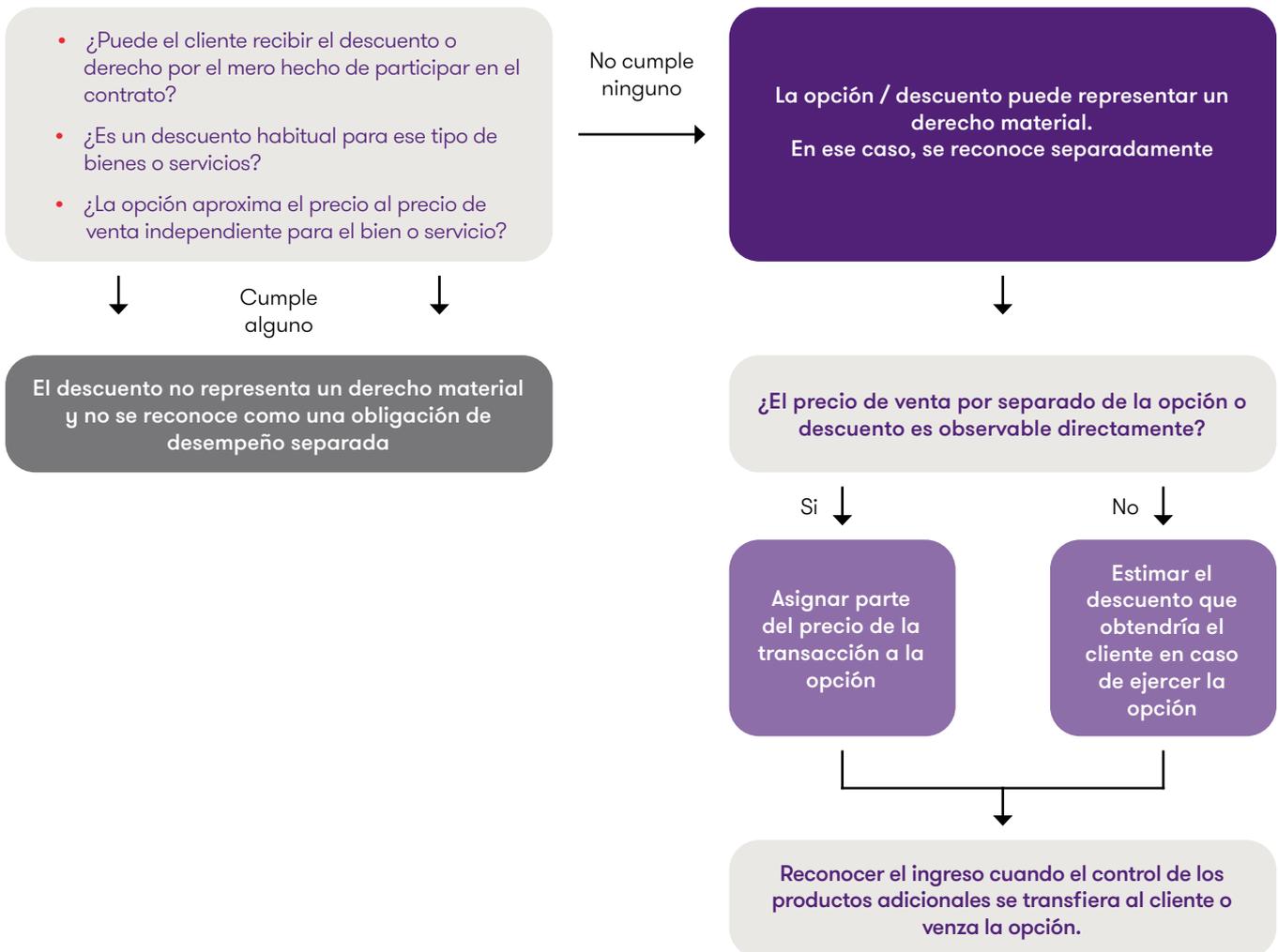
- A** Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.
- B** Cuanto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.
- C** La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.



¿Cómo se contabilizan las opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales?

Las opciones que permiten a los clientes adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento se dan en la práctica en muchas formas, incluyendo incentivos de ventas, crédito, vales o puntos de recompensa al cliente, opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

De acuerdo con 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. Si la opción le proporciona al cliente un derecho material, este último, implícitamente está pagando a la entidad por anticipado por bienes o servicios futuros. Por lo tanto, en este caso la entidad debe diferir el reconocimiento de los ingresos asignados a esa opción hasta que esos bienes o servicios futuros sean transferidos, o cuando la opción expire. Para determinar si una opción representa un derecho material, se deben considerar algunos factores que indica la norma, que sintetizaremos a través del siguiente árbol de decisión:



Veamos a continuación un ejemplo sobre opciones concedidas a clientes⁽¹⁶⁾

Una entidad realiza un contrato para la venta del Producto A por 100 euros. Como parte del contrato, la entidad concede al cliente un vale de descuento del 40 por ciento para cualquier compra futura hasta 100 euros en los próximos 30 días. La entidad tiene intención de ofrecer un 10 por ciento de descuento en todas las ventas durante los próximos 30 días como parte de su promoción estacional. El 10 por ciento de descuento no puede utilizarse además del vale de descuento del 40 por ciento.

Análisis y conclusión:

- Puesto que todos los clientes recibirán un 10% de descuento sobre las compras durante los próximos 30 días, el único descuento que proporciona al cliente un derecho significativo es el que se añade a ese 10% (es decir, el 30% de descuento adicional). La entidad contabiliza el compromiso de proporcionar el descuento añadido como una obligación de desempeño en el contrato por la venta del Producto A.
- Para estimar el precio de venta independiente del vale de descuento, la entidad estima un 80% de probabilidad de que un cliente canjee el vale y que un cliente compre, en promedio, 50 euros de productos adicionales. Por consiguiente, el precio de venta independiente estimado por la entidad del vale de descuento es de 12 euros (50 euros de precio de compra promedio de productos adicionales × 30% de descuento añadido × 80% de probabilidad de que se ejerza la opción). Los precios de venta independientes del Producto A y el vale de descuento y la asignación resultante del precio de la transacción de 100 euros son los siguientes:

Obligación de desempeño	Precio de venta
Producto A	100
Vale de descuento	12
Total	112

Obligación de desempeño	Precio de transacción asignado	
Producto A	89	(100 euros/ 112 euros x 100 euros)
Vale de descuento	11	(12 euros/ 112 euros x 100 euros)
TOTAL	100	

La entidad asigna 89 euros al Producto A y reconoce ingresos de actividades ordinarias por el Producto A cuando transfiere el control. La entidad asigna 11 euros al vale de descuento y reconoce ingresos de actividades ordinarias por el vale cuando el cliente lo canjea por bienes o servicio o cuando caduca.

⁽¹⁶⁾ Ejemplo 49 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Opciones que proporcionan al cliente un derecho significativo (vales de descuento).



¿Cómo se registran los anticipos y pagos iniciales no reembolsables?

Como criterio general, los anticipos o pagos iniciales se reconocen inicialmente como pasivo (aun cuando no sean reembolsables), y se imputan como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento, que se transfiere el control de los bienes o servicios asociados. No obstante, si la empresa espera que los clientes no lleguen a adquirir los bienes o demandar los servicios asociados a dichos pagos, reconocerá un ingreso empleando el patrón que sigue el cliente, cuando ejerce sus derechos. En caso contrario, sólo reconocerá el ingreso cuando la probabilidad de que el cliente ejerza su derecho pase a ser remota.

Por otra parte, la empresa deberá evaluar si los anticipos o pagos no reembolsables están asociados con el cumplimiento de una o varias obligaciones en concreto, en este caso, se reconocerá el ingreso en el momento en el que se cumplen cada una de las obligaciones asociadas.

La norma también expone que es habitual en casos tales como la afiliación a una sociedad deportiva, la activación de contratos de telecomunicaciones, establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministros, que se soliciten pagos iniciales no reembolsables o anticipos, para sufragar los costes incrementales de la obtención de un contrato, o por los costes administrativos de preparación de un contrato. Se deberá evaluar si estos pagos están vinculados al cumplimiento de una obligación, en cuyo caso se reconocerán como ingresos en la fecha en que se transfieran dichos bienes o servicios. Si dichos pagos no están vinculados a la transferencia de bienes y servicios, se reconoce un pago anticipado, y se imputará a ingresos a medida que se prestan los bienes y servicios principales prometidos en el contrato. Asimismo, se deberá evaluar, en caso de que la tarifa inicial sea única y se permita renovar el contrato sin desembolsar nuevamente este pago, si se trata posible opción de renovación a un precio ventajoso.

NOTA: se debe considerar el efecto financiero de actualización del pasivo, para aquellos casos en los que los pagos iniciales no reembolsables o anticipos todavía no se hayan imputado a ingresos.



Veamos a continuación un ejemplo sobre tarifas iniciales no reembolsables⁽¹⁷⁾

Una entidad realiza un contrato con un cliente por un año de servicios de proceso de transacciones. Los contratos de la entidad tienen condiciones estándar que son las mismas para todos los clientes. El contrato requiere que el cliente pague una tarifa inicial para incorporar al cliente en los sistemas y

procesos de la entidad. La tarifa es un importe nominal y es no reembolsable. El cliente puede renovar el contrato cada año sin pagar una tarifa adicional. Las actividades de incorporación de la entidad no transfieren un bien o servicio al cliente y, por ello, no dan lugar a una obligación de desempeño.

Análisis y conclusión:

- La entidad concluye que la opción de renovación no proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar el contrato. La tarifa inicial es, de hecho, un pago anticipado por servicios de proceso de transacciones futuros. Por lo tanto, la entidad determina el precio de la transacción que incluye la tarifa inicial no reembolsable, y reconoce ingresos de actividades ordinarias por los servicios de proceso de transacciones a medida que dichos servicios se prestan.

⁽¹⁷⁾ Ejemplo 53 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- Tarifas iniciales no reembolsables. .

¿Cómo se tratan los acuerdos de cesión de licencias?

Una licencia proporciona al cliente el derecho de uso, mas no de posesión, sobre la propiedad intelectual o industrial de la empresa. El primer paso para evaluar el tratamiento contable de las licencias será el de confirmar si se trata de una obligación de desempeño separada o se debe combinar con otros bienes o servicios del contrato, en cuyo caso el ingreso se registra a medida que se satisface la obligación de ejecución combinada.

Para determinar esta cuestión, se habrá de analizar si el compromiso de otorgar la licencia es distinto de otros bienes y servicios del contrato (obligación separada), en caso contrario (no es distinto), se deberá tratar como una única obligación de desempeño (artículo 7 de la RICAC) y evaluar si esa única obligación se transfiere a lo largo del tiempo o en un momento concreto (artículo 8 de la RICAC).

Una licencia no es distinta cuando:

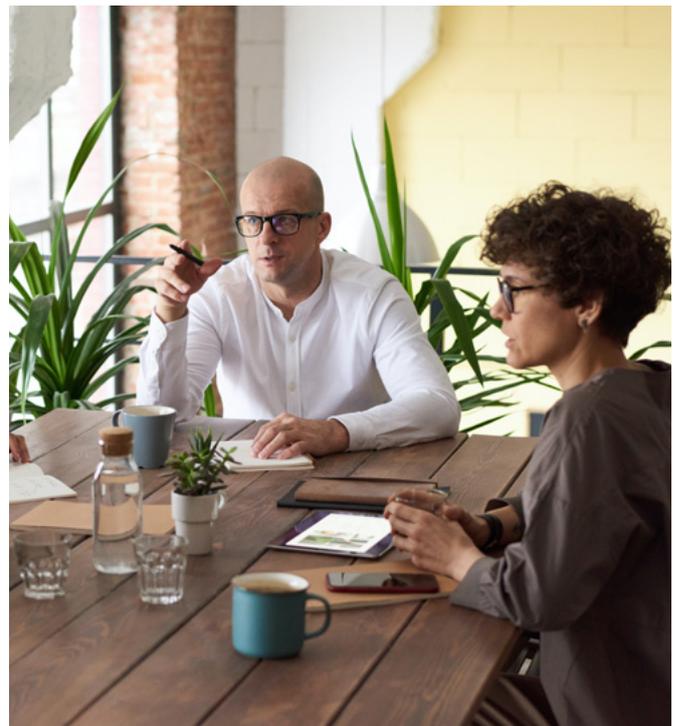
- A** La licencia es un componente de un bien tangible y parte integral de la funcionalidad de dicho bien.
- B** La licencia solo se comercializa con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la empresa que permite al cliente, mediante la concesión de la licencia, acceder a contenidos).

Una licencia es separada cuando:

- A** Otorga un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple a lo largo del tiempo, u
- B** otorga un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple en un momento determinado.

Por su parte, las licencias separadas se engloban en dos categorías:

- I** Derecho de acceso (obligación se cumple a lo largo del tiempo) dado que la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente cambia a lo largo del periodo de licencia. Para que sea un derecho de acceso, se deben cumplir TODOS los siguientes requisitos:
 - A** El contrato requiere o el cliente, razonablemente espera, que la empresa lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (entre otras circunstancias, en el supuesto de que existiese un interés económico compartido entre la empresa y el cliente por haberse fijado la contraprestación en función de los ingresos de este último).
 - B** Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la empresa indicados en la letra a), y
 - C** c) Esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar.
- II** Derecho de uso (obligación que se cumple en un momento concreto) dado que el cliente puede usar directamente una licencia en el momento específico en que se concede, y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. La empresa tendrá un derecho de uso (por defecto) si no se cumplen los criterios para calificarse como derecho de acceso.



Veamos a continuación un ejemplo sobre ventas basadas en regalías sobre una licencia de propiedad intelectual ⁽¹⁸⁾

Una entidad, una empresa de distribución de películas, concede una licencia de la película XYZ a un cliente. El cliente, un operador de salas de cine, tiene derecho a exhibir la película en sus salas de cine por seis semanas.

A cambio de proporcionar la licencia, la entidad recibirá una parte de las entradas vendidas por el operador (es decir, una contraprestación variable en forma de royalty).

Análisis y conclusión:

- La entidad concluye que su única obligación de desempeño es el compromiso de conceder la licencia y que conceder un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad según se encuentra en el momento de concesión de la licencia, supone una obligación de desempeño satisfecha en un punto del tiempo. No obstante, independientemente de si el compromiso de conceder la licencia representa un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho de uso a lo largo del tiempo, al ser la contraprestación un variable basado en las ventas futuras de la entidad; el ingreso se reconoce en el momento en que tengan lugar la venta de las entradas.

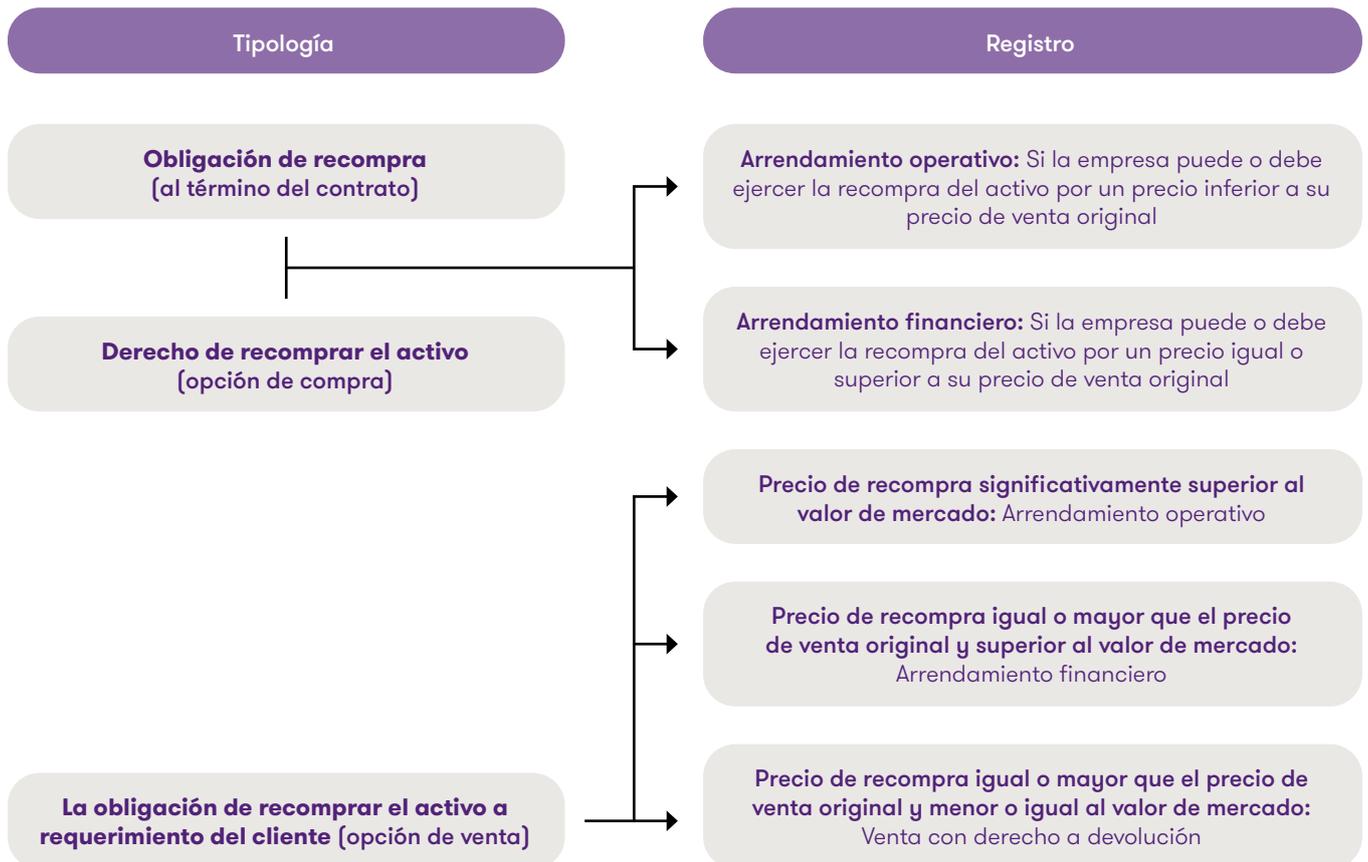
⁽¹⁸⁾ Ejemplo 60 de las normas ilustradas emitidas [Parte B] del IASB- ventas basadas en regalías sobre una licencia de propiedad intelectual.



¿Qué es y cómo se tratan los acuerdos de recompra?

Es un contrato por el que una empresa se compromete o tiene la opción de adquirir el activo que ha sido transmitido al cliente con carácter previo. El activo objeto de recompra puede ser el mismo vendido originalmente, otro con características similares, o un componente del activo originalmente vendido.

A continuación, se presenta un esquema explicativo sobre los acuerdos de recompra, tipología de acuerdos y su adecuada contabilización:



Veamos a continuación un ejemplo sobre los acuerdos de recompra sobre la base de dos casos diferentes (Caso A y B)⁽¹⁹⁾

Una entidad realiza un contrato con un cliente para la venta de un activo intangible el 1 de enero de 2021 por 1 millón de euros.

Caso A | Opción de compra: financiación

El contrato incluye una opción de compra que otorga a la entidad el derecho a recomprar el activo por 1,1 millón de euros hasta el 31 de diciembre de 2021.

Análisis y conclusión:

El control del activo no se transfiere al cliente porque la entidad tiene el derecho de recomprarlo y, por ello, el cliente tiene limitada su capacidad de derivar el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Por consiguiente, y dado que el precio de recompra es superior al precio de venta original, la entidad contabiliza la transacción como una operación de financiación.

- La entidad no da de baja el activo.
- El efectivo recibido se registra contra un pasivo financiero.

- La entidad reconoce como gasto financiero la diferencia entre el precio del ejercicio de la opción (1,1 millones) y el efectivo recibido (un millón).
- Si el 31 de diciembre la opción vence sin ejercerse, la entidad daría de baja el pasivo financiero (por 1,1 millones) cuya contrapartida sería el reconocimiento de un ingreso por actividades ordinarias.

Caso B | Opción de venta: arrendamiento

En lugar de tener una opción de compra, el contrato incluye una opción de venta que obliga a la entidad a recomprar el activo a solicitud del cliente por 900.000 euros hasta el 31 de diciembre de 2021. El valor de mercado se espera que sea de 750.000 euros a 31 de diciembre de 2021.

Análisis y conclusión:

Al inicio del contrato, la entidad debe evaluar si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta, para determinar la contabilización de la transferencia del activo. En este caso, al ser el precio de recompra sustancialmente superior al valor de mercado, la entidad concluye que el cliente tiene dicho incentivo. La entidad no identifica otros factores relevantes a considerar al evaluar la existencia de un incentivo económico significativo al ejercicio de la opción de venta. Por tanto, la entidad concluye que el control del activo no se transfiere al cliente. La entidad contabiliza la transacción como un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16.

⁽¹⁹⁾ Ejemplo 62 de las normas ilustradas emitidas (Parte B) del IASB- acuerdos de recompra.



¿Qué son los acuerdos de depósito?

Son aquellos acuerdos, por los que una empresa transfiere la posesión de determinados bienes, sin transferir el control de estos a un tercero. En estos casos, estas cesiones no se reconocen como una venta. En estos casos, los ingresos se reconocerán cuando el producto en depósito se venda, o cuando se transfiera al tercero los riesgos y beneficios del bien o servicio, de acuerdo con la forma pactada en cada contrato en particular.

Los factores que proporciona la norma para considerar si nos encontramos ante un acuerdo de depósito:

- El producto está controlado por la empresa, hasta que ocurra un suceso concreto (ejemplo: venta a un cliente del tercero o transcurso de un periodo a partir del cual el tercero asume los riesgos de los bienes).
- El depositante tiene la facultad de solicitar la devolución de los bienes o de transferirlos a un tercero.
- El depositario no tiene obligación de pago alguna.

¿Qué son los acuerdos de Bill and Hold?

Son aquellos acuerdos, por los que la empresa factura al cliente la venta antes de entregar los bienes objeto de la venta.

La venta se reconocerá en el momento en el que se haya transferido el control de dichos activos al cliente final.

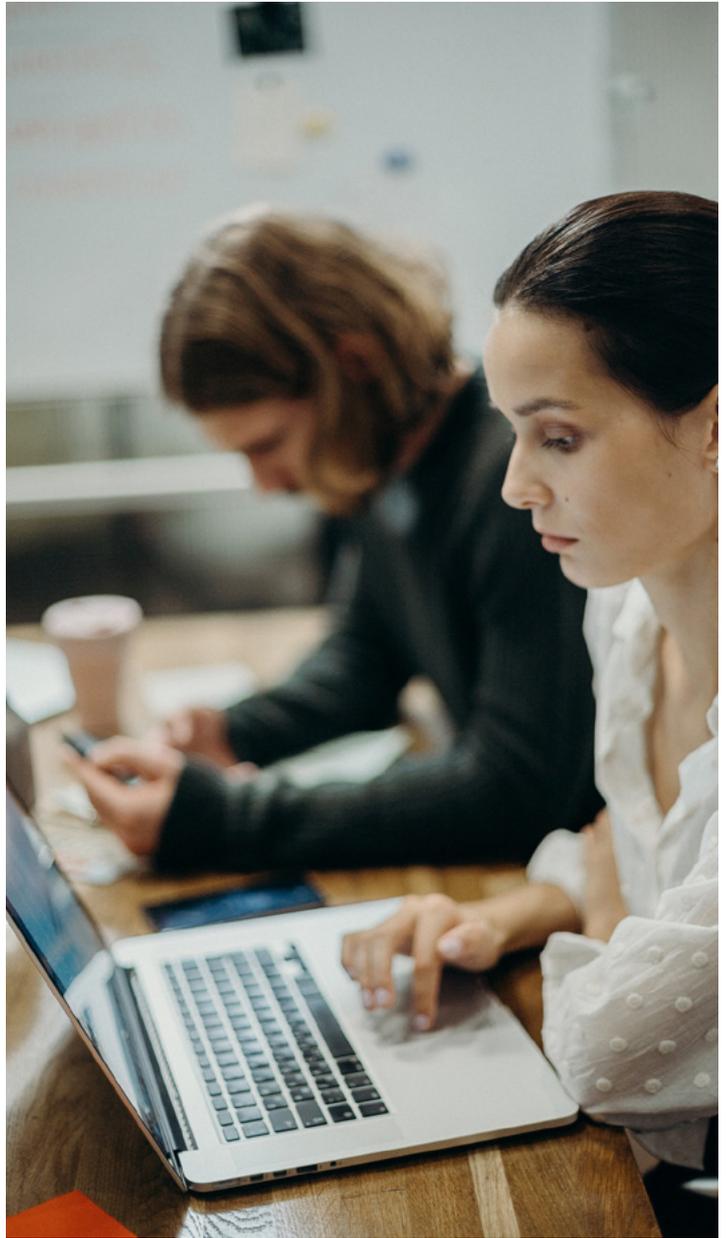
Los factores que describe la norma para considerar si se ha transferido el control de los bienes, son los siguientes:

- Existe evidencia de la voluntad del cliente de adquirir el activo
- Los bienes objeto de venta están identificados por separado como pertenecientes al cliente
- El producto ha de estar listo para la transferencia física al cliente
- El depositario no tiene la facultad de poder utilizar los bienes transferidos.

Nota

Hemos preparado una serie de folletos orientados a diversos sectores que pretenden abordar un resumen con los aspectos más importantes a destacar en la aplicación inicial de esta nueva normativa, destacando los aspectos comunes con posibles impactos. Puedes consultar estos pinchando sobre los siguientes enlaces:

- Sector farmacéutico
- Sector construcción
- Sector software
- Sector ocio, hostelería y turismo
- Sector automoción
- Sector retail y productos de consumo



Asistencia e información adicional



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



Grant Thornton

© 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.

grantthornton.es