GTA VILLAMAGNA

ABOGADOS

ALERTA CONTABLE ESPECÍFICA

N° 2 | MARZO | 2021

RESOLUCIÓN DE 10 DE FEBRERO DE 2021, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS ("ICAC"), POR LA QUE SE DICTAN NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR LA ENTREGA DE BIENES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

A través de esta Resolución dictada por el ICAC se desarrollan reglamentariamente los criterios de reconocimiento de ingresos derivados de la entrega de bienes y la prestación de servicios tras la modificación introducida en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre ("**PGC**") aprobada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero ("**RD 1/2021**").

La reciente modificación del PGC tuvo por objeto, a los efectos que aquí interesan, la adaptación de la normativa contable española, recogida en la Norma de Registro y Valoración ("**NRV**") 14.ª "Ingresos por ventas y prestación de servicios" a la Norma Internacional de Información Financiera adoptada por la Unión Europea ("**NIIF-UE**") 15ª "Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes".

La modificación de la NRV 14ª comporta un cambio en su sistematización, pero no altera el régimen sustantivo del reconocimiento contable de los ingresos derivado de la entrega de bienes y prestaciones de servicios.

Así, tal y como establece el ICAC, la entrada en vigor de la Resolución no debería suponer un cambio relevante en la mayoría de las empresas, más allá de que permita clarificar, al ampliarlo, el estudio de algunas operaciones.

De hecho, gran parte de los criterios recogidos en la citada Resolución ya habían sido sentados previamente por el ICAC en contestaciones a consultas y otras resoluciones.

Como cuestiones sustantivas novedosas, destacan las reglas a seguir para contabilizar la cesión de licencias, la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro de precio cobrado o los acuerdos de recompra de activos.

Criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos

El principio general, establecido tanto en el PGC como en la Resolución, consiste en que los ingresos se reconocerán cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente. En ese momento, se valorará por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa.

Para ello, de acuerdo con la adaptación introducida por la NIIF-UE 15ª, debe realizarse un análisis en las siguientes etapas sucesivas, que reflejan el enfoque de balance en materia de reconocimiento de ingresos : 1) identificar el contrato (o contratos) con el cliente; 2) identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato; 3) determinar el precio o importe de la transacción; 4) asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir; y 5) reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida.

A partir de esta metodología, la Resolución expone detalladamente los aspectos en los que debe concretarse el registro contable de los ingresos por entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Criterios de reconocimiento de ingresos

Una característica relevante de esta sistemática, es la obligación de la empresa de identificar los diferentes bienes y servicios que deban entenderse comprendidos en el objeto del contrato, debiendo asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable de los bienes entregados o de los servicios prestados, para después reconocer los correlativos ingresos de acuerdo con las NRV aplicables a la venta de bienes y a la prestación de servicios.

Para calificar los diferentes bienes y servicios contenidos en un contrato como distintos, deberán cumplirse los dos criterios siguientes:

- tratarse de bienes o servicios susceptibles de generar un beneficio económico de manera independiente o junto con otros recursos ya disponibles para él; y

- ser distinto en el contexto del contrato; esto es, que no exista un grado alto de interdependencia o interacción entre los mismos, ya que en tal caso serían tratados como una única obligación a cumplir.

En este sentido, el ICAC señala que los detalles incorporados en la norma, vistos en su conjunto, constituyen meras puntualizaciones del principio general de prevalencia del fondo jurídico y económico de las operaciones, sobre la forma jurídica.

Se describen las circunstancias que deben ser tenidas en cuenta para evaluar cuándo se produce la transferencia del control de un bien o servicio y, en particular, si se produce en un solo momento o a lo largo del tiempo (en función del grado de avance o progreso). Se desarrollan las reglas para registrar contablemente los ingresos derivados de una prestación de servicios a lo largo del tiempo en función del grado de avance o progreso en el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales.

Reglas de valoración de ingresos

Las cuestiones más relevantes a efectos de la valoración de ingresos que destacamos serían las siguientes:

- <u>Determinación del precio de la transacción:</u> se define como el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros. Esto es, el importe monetario o, en su caso, el valor razonable de la contrapartida que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

- <u>Entregas de efectivo a los clientes:</u> se registrarán contablemente como una reducción del precio, a menos que el pago sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la empresa. Por su parte, dicho tratamiento sería equivalente para el registro contable de las entregas de bienes a los clientes, aparentemente a título gratuito, con el compromiso de aquellos de realizar un determinado volumen de pedidos a la empresa.

- Contraprestación variable: se considera que forma parte de la contraprestación variable todos los descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares o si se condiciona a la ocurrencia de un suceso futuro. En particular, se incorpora dentro de este concepto; tanto los descuentos comerciales y por pronto pago, incluidos o no en factura, como los descuentos al cliente por haber realizado un determinado volumen de compras.

  Para valorar el ingreso debería tomarse en consideración cuando se estime altamente probable la concesión de un descuento fuera de factura y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente.

  Asimismo, se fijan nuevos criterios relativos al correcto tratamiento contable de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo a recibir por la empresa en función de la resolución de un suceso futuro, concretando ciertos indicadores para la realización de estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre.

- Componente financiero significativo: al determinar el precio de la transacción el importe de la contraprestación se deberá ajustar para reflejar los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos proporciona al cliente o a la empresa un beneficio significativo de financiación. Ello por cuanto que este extremo puede comportar, en ciertos supuestos, la actualización de los anticipos de clientes y/o el reconocimiento de un gasto financiero. Para evaluar si un contrato contiene el citado componente financiero se considerará la diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes y el efecto combinado del tipo de interés de mercado existente al comienzo del contrato y periodo de tiempo esperado entre la transferencia de bienes y servicios y el momento del pago.

  Para identificar el componente financiero la empresa utilizará el tipo de interés que aplicaría al comienzo del contrato a una transacción con ese cliente en la misma moneda y plazo de vencimiento.

  Los ingresos o gastos financieros de la operación se registrarán por separado, formando parte del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Contraprestación distinta al efectivo (en especie): la empresa reconocerá dicho activo procedente del cliente por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al mismo. En su caso, inicialmente se debería emplear como contrapartida una cuenta que refleje el anticipo recibido, para cuya baja y reconocimiento del correspondiente ingreso sería preciso identificar y cumplir la obligación que asume la empresa a cambio.

Supuestos particulares

La Resolución desarrolla de manera específica el tratamiento contable de las siguientes situaciones relacionadas con la obtención de ingresos por parte de la empresa que, en su mayoría, se encuentran recogidos en el Apéndice B de la NIIF-15 "Guías de aplicación":

- Costes relacionados con la obtención de un contrato (costes incrementales): se calificarán como gasto periodificable y se imputarán en la partida "Otros gastos de explotación" de la cuenta de pérdidas y ganancias en función de las características del contrato y la transferencia al cliente de los bienes o servicios. No obstante, en el supuesto de que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma (existencias o inmovilizado intangible) tales costes se contabilizarán de acuerdo con lo estipulado para estos elementos patrimoniales.

- Costes derivados del cumplimiento de un contrato: se contabilizarán como existencias o inmovilizado intangible, en función del plazo de recuperación o proyección económica futura de estos activos; de modo que se calificarán como existencias cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de la explotación de la empresa. En caso contrario se tratarán como un inmovilizado intangible.

- Cambio de estimaciones y deterioro de valor: la cuantificación de los gastos contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias cuya naturaleza sea la de: i) costes incrementales derivados de la obtención de un contrato o ii) costes derivados del cumplimiento de un contrato, se revisará cuando se produzca un cambio significativo en el calendario esperado para la transferencia de los bienes o servicios al cliente; debién-dose registrar como un cambio de estimación contable

  Asimismo, se reconocerá una perdida por deterioro de valor de dichos activos cuando su valor en libros sea superior a la diferencia entre: i) el importe pendiente de contraprestación que se espera recibir por los citados bienes y servicios y ii) los costes asignados a dichos bienes y servicios que no se hayan registrado como gastos.

- Ventas con derecho a devolución: en los supuestos en los que concurra la referida circunstancia seguida de un correlativo reintegro del importe recibido, se registrará un pasivo por reembolso y un activo que representará el derecho a recibir los productos.

- Garantías entregadas: respecto de aquellas entregadas por la empresa a sus clientes se distingue: i) las garantías de "seguro", que se valorarán según lo previsto en las NRV sobre provisiones y contingencias del PGC; mientras que ii) las garantías de "servicio", que se tratarán como una obligación a cumplir independiente que asume la empresa.

- Actuación por cuenta propia y por cuenta ajena: se fijan una serie de indicadores para determinar cuando una empresa actúa por cuenta propia o por cuenta ajena. De esta forma, si aquella actúa por cuenta propia reconocerá ingresos de actividades

ordinarias por el importe bruto de la contraprestación que espera recibir a cambio del bien o servicio transferido; mientras que si actúa por cuenta ajena reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar para un tercero el suministro del bien o servicio especificado.

- Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales: tienen tal consideración las opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros, ya sea de forma gratuita o con descuento.

  En el supuesto de que dichas opciones otorguen al cliente un derecho significativo que no recibiría sin realizar ese contrato; la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes o servicios se transfieran al cliente o cuando venza la opción.

  Por el contrario, si dicha opción no proporciona un derecho significativo (en la medida en que el cliente pueda adquirir un bien o servicio adicional a un precio similar a su precio de venta independiente), la empresa habrá realizado una oferta comercial que solo contabilizará cuando el cliente ejerza la opción de compra.

- Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables: i) si el cliente anticipa a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación, se reconocerá un pasivo por razón del compromiso asumido con el cliente (independientemente de que el anticipo no sea reembolsable), dándose este último de baja y reconociéndose un ingreso cuando se cumple con el citado compromiso; y ii) si se espera que el cliente no adquiera el bien o demande el servicio por el que ha realizado el pago anticipado, se reconocerá un ingreso en proporción al patrón que siga dicho cliente para ejercer sus derechos (si no se espera que el cliente ejerza sus derechos, se reconocerá un ingreso por la totalidad del anticipo).

- Acuerdos de cesión de licencias: i) si la licencia otorga al cesionario un derecho de uso, el reconocimiento contable del ingreso se realizará en el momento de la cesión; mientras que ii) si la licencia otorga al cesionario un derecho de acceso, el reconocimiento del ingreso se periodificará a lo largo del tiempo.

- Acuerdos de recompra: el tratamiento contable de esta tipología de operaciones dependerá de la forma que adopten tales acuerdos, regulándose el tratamiento contable de las tres siguientes formas: a) obligación de recomprar el activo por decisión propia; b) derecho de recomprar el activo; u c) obligación de recomprar el activo a requerimiento del cliente.

- Acuerdos de depósito: cuando las empresas realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de los activos vendidos, deben computar como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación.

- Acuerdos de entrega posterior a la facturación (venta o uso de la empresa cliente): en estos supuestos el ingreso contable deberá reconocerse cuando tengan lugar las citadas ventas o el uso posterior del cliente, tanto si el acuerdo se califica como un derecho de uso como si se cataloga como un derecho de acceso.

Normas de elaboración de cuentas anuales

La información a suministrar en la memoria sobre el reconocimiento de ingresos, que es el verdadero cambio de la adaptación a la NIIF-UE 15ª, se ha previsto en el PGC y en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. No obstante, se detallan determinados matices respecto del balance y cuenta de pérdidas y ganancias:

- Criterios de presentación del Balance: se puntualizan, entre otros, los siguientes aspectos:
  - los activos por derecho de devolución se calificarán a efectos contables como una existencia; y
  - los pasivos por reembolsos que traigan causa de aplicar los criterios sobre contraprestación variable para las devoluciones de ventas se mostrarán en el epígrafe de provisiones.
- Criterios de presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias: entre otras cuestiones, se aclara que los costes incrementales derivados de la adquisición de un contrato se reflejarán en la partida "Otros gastos de explotación".

Determinación del importe neto de la cifra de negocios

Por último, a través de la Resolución, se actualiza la regulación de los criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios" (en sustitución de la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991, que queda derogada).

- Concepto de "actividad ordinaria": se define como aquella actividad realizada por la empresa de forma regular y por la que obtiene ingresos de forma periódica. Si la empresa realizase varias actividades, el conjunto de los ingresos obtenidos se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, siempre que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa.
- Ingresos financieros: se establece que, de existir un componente de financiación significativo en el contrato suscrito entre una empresa y su cliente, los ingresos por intereses reconocidos no formarán parte de la cifra de negocios, así como otros ingresos financieros, con carácter general.
- Subvenciones: con carácter general, no se incluirán en el importe neto de la cifra de negocios, salvo en aquellos supuestos en los que se otorguen en función de unidades de producto vendidas y formen parte del precio de venta de los bienes y servicios.

- Carácter anual del INCN: se modifica el criterio anterior (previsto en la Resolución de 16 de mayo de 1991) a los efectos del cumplimiento de determinadas obligaciones, relativas a la confección de modelos de cuentas anuales abreviadas y a su sometimiento a auditoría. Así, si el ejercicio es inferior a doce meses, la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

- Sociedades "Holding": Aquellas sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas, así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, incluirán en su cifra de negocios los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas.

La entrada en vigor de la Resolución se produjo al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y resultará de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2021, coincidiendo con la fecha de efectos de la modificación realizada en el PGC.

La Resolución resulta de aplicación obligatoria a las empresas que deben aplicar el PGC, a las entidades sin fines lucrativos obligadas a seguir las normas de adaptación del PGC y a cualesquiera otras entidades cuyo régimen jurídico remita a los criterios establecidos en el Código de Comercio, sin perjuicio de considerar las especialidades correspondientes.

También podrán aplicar estos criterios de forma subsidiaria a aquellas entidades que deban seguir el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas en ausencia de desarrollo expreso en el marco de su información financiera.

CONTACTOS

Para más información pueden ponerse en contacto con:

Felipe Alonso Fernández
(+34) 915 210 121
felipealonso@gtavillamagna.com

Carlos Marcelo Antuña
(+34) 915 210 121 | (+34) 630 771 614
carlosmarcelo@gtavillamagna.com
LinkedIn

Javier Povo Martín
(+34) 915 210 121 | (+34) 660 926 453
javierpovo@gtavillamagna.com
LinkedIn

Antonio Ruiz Salceda
(+34) 915 210 121 | (+34) 620 238 088
antonioruizs@gtavillamagna.com
LinkedIn

GTA VILLAMAGNA

ABOGADOS

Síguenos en:

La presente Alerta Contable Específica se ha cerrado a fecha 01 de marzo de 2021.

Esta Alerta contiene, exclusivamente, información de carácter general y no constituye, ni pretende constituir, asesoramiento jurídico alguno sobre las materias contenidas en ella. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

© GTA VILLAMAGNA Abogados, marzo de 2021

GTA VILLAMAGNA Abogados
Marqués de Villamagna, 3 - 6ª Planta
28001 Madrid (España)