



# Reforma del PGC (RD 1/2021)

## Introducción Ingresos de Clientes



**José Morales - Constancio Zamora**

*Universidad de Complutense – Universidad de Sevilla*



# Abreviaturas:

---

- ▶ B/S: bienes o servicios.
- ▶ RICAC: Resolución de Ingresos del ICAC.
- ▶ PGC: Plan General de Contabilidad tras la reforma de 2021.
- ▶ VR: valor razonable

# Contenido: Ingresos

---



## 0. Introducción

1. Identificación del contrato con el cliente
2. Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).
3. Determinar el precio global de la transacción.
4. Distribución del precio entre las obligaciones.
5. Reconocimiento de ingresos.
6. Otras cuestiones y ejemplos.

# Introducción: Ingresos

---

- ▶ NIIF 15: Proyecto conjunto IASB-FASB (largo y complejo proceso de elaboración)
  - ▶ Es igual a la norma equivalente en USGAAP (ASC Topic 606). De hecho ambos emisores de normas han trabajado de norma conjunta en el proyecto de regulación de reconocimiento de ingresos.
  - ▶ Ha sido objeto de varias aclaraciones fruto de las reuniones del Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG).
  
- ▶ Adoptada por UE, ya en vigor desde 1 de enero 2018
  
- ▶ Normas que sustituye
  - ▶ NIC 11. Contratos de construcción
  - ▶ NIC 18. Ingresos ordinarios
  
- ▶ Interpretaciones
  - ▶ CINIIF 13. Programas de fidelización de clientes
  - ▶ CINIIF 15. Acuerdos de construcción de inmuebles
  - ▶ CINIIF 18. Transferencias de activos procedentes de clientes
  - ▶ SIC 31. Ingresos ordinarios-Permutas de servicios de publicidad

# Introducción: Ingresos

---

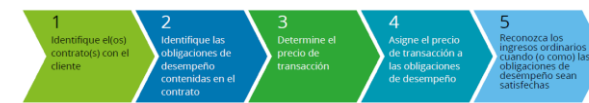
- ▶ Los objetivos básicos de la reforma de la contabilidad de los ingresos con clientes han sido los siguientes (ver NIIF 15 párrafo IN5):
  - ▶ 1) Eliminar inconsistencias y debilidades en la literatura relacionada con el reconocimiento de ingresos. En este sentido, las **normas** de reconocimiento de ingresos estaban **escasamente desarrolladas** en aspectos como licencias, contraprestaciones variables, costes de adquisición de contratos, transacciones con varios componentes, etc.
  - ▶ 2) Crear un **marco más robusto** para enfocar los aspectos del reconocimiento de ingresos. Por ejemplo, antes de la NIIF 15 existían dos modelos de reconocimiento de ingresos (venta de bienes y prestación de servicios) sin que hubiera criterios claros para distinguir entre las dos situaciones.
  - ▶ 3) Mejorar la **comparabilidad** del reconocimiento de ingresos entre sectores y entre las empresas dentro de un mismo sector.
  - ▶ 4) Reducir la **complejidad** a la hora de aplicar los requerimientos de reconocimiento de ingresos reduciendo el número de normas e interpretaciones.
  - ▶ 5) Dar una información más útil a los usuarios de información financiera incrementando los **desgloses** en los estados financieros

# Introducción: Ingresos

---

- ▶ Reforma del ICAC:
  - ▶ RD 1/2021 (criterios básicos, que sustituirán la NRV nº 14)
  - ▶ Resolución sobre Ingresos correspondientes a actividades ordinarias (mayor detalle)
    - ▶ RICAC básicamente traspone lo dispuesto en la NIIF 15.
  - ▶ Su aplicación sería obligatoria para todas las empresas que aplica el PGC y como norma subsidiaria para las empresas que apliquen el PGC Pymes.
  - ▶ Se prevé su aplicación para ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2021.
  - ▶ No supone un cambio brusco en para la gran mayoría de las transacciones.

# Introducción: Ingresos



- ▶ Algunos de los nuevos criterios, ya figuran en algunas consultas del ICAC: se evita este desarrollo continuado en forma de consultas.
  - ▶ Consulta nº1 del BOICAC nº 61, marzo de 2005, sobre actividades simultáneas (venta y mantenimiento).
  - ▶ Consulta nº 2 del BOICAC 78, de junio de 2009, sobre contratos “llave en mano”.
  - ▶ Consulta nº 3 del BOICAC nº 81, de marzo de 2010, sobre operaciones por cuenta ajena en moneda extranjera.
  - ▶ Consulta nº 5 del BOICAC nº 91, de septiembre de 2012, sobre cantidades recibidas de proveedores por compromisos de comprar un volumen preestablecido.
  - ▶ Resolución de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan NRV del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
  - ▶ Resolución de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan NRV e información a incluir en la memoria sobre el inmovilizado intangible (explotación de obras audiovisuales)
  - ▶ Consulta nº 4 del BOICAC nº 96, de diciembre de 2013, sobre contratos de servicios energéticos.
  - ▶ Consulta nº 2 del BOICAC nº 100, de diciembre de 2014, sobre cesión gratuita de instrumentos de análisis crítico a cambio de compra de reactivos.
  - ▶ Consulta nº 5 del BOICAC nº 98, de junio de 2014, sobre programas de fidelización de clientes mediante entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras.
  - ▶ Consulta nº 1 del BOICAC nº 101, de marzo de 2015, sobre ventas con entrega posterior a la facturación.
  - ▶ Consulta nº 6 del BOICAC nº 106, de junio de 2016, sobre adquisición de activos con opción de venta.
  - ▶ (Recapitulación realizada por Prof. Andres Navarro)

# Introducción: Ideas generales

---

- ▶ En síntesis:
  - ▶ Registrar ingresos a medida que se van cumpliendo obligaciones contractuales sobre entregas de bienes o prestaciones de servicios.
  - ▶ Art. 1 RICAC/PGC-NRV 14.1:
    - ▶ *Los ingresos por el desarrollo ordinario de la actividad se reconocerán cuando **la empresa transfiera el control de los bienes o servicios a los clientes.***
    - ▶ *En ese momento, el ingreso se valorará por el importe que refleje la contraprestación a la que la empresa espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.*
  
- ▶ Requiere (al inicio del contrato):
  - ▶ Identificar obligaciones individuales del contrato
  - ▶ Cuantificar el precio total del contrato
  - ▶ Distribuir el precio entre las obligaciones
  
- ▶ Desde la firma del contrato, planificar imputación temporal, siguiendo 5 etapas, que pueden suponer “adelantar” o “retrasar” respecto al modelo anterior de la NRV 14.1.
  1. *Identificación del **contrato** con el cliente*
  2. *Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).*
  3. *Determinar el **precio** global de la transacción.*
  4. ***Distribución** del precio entre las obligaciones.*
  5. ***Reconocimiento** de ingresos.*



# Ejemplos:

---

- ▶ ¿Bajo qué criterios se imputarían los ingresos en los siguientes casos?
  - ▶ Se vende un coche por 35.000 euros que incorpora un contrato de mantenimiento durante 5 años, estimado en 500 euros al año.
  - ▶ Una empresa de telefonía cierra un contrato con un cliente con una permanencia de dos años y unas cuotas mensuales de 50 euros. Le regala un teléfono valorado en 200 euros y una televisión de 300 euros.
  - ▶ Un cine vende una entrada por 10 euros, junto con un vale descuento de 5 euros para la próxima entrada con una caducidad de 3 meses.
  - ▶ Cuotas de inscripción de un gimnasio.
  - ▶ Un banco cobra una comisión de administración, mantenimiento e intereses en una tarjeta de crédito. Las comisiones ascienden a 600 euros/año. La tarjeta incorpora un seguro de vida, un seguro de accidentes de las compras realizadas con la tarjeta, acceso a salas VIP y se regala una Tablet en la contratación (valor 300 euros). Hay una obligación de permanencia para el cliente de 2 años.

# Otras cuestiones: Principal vs. Agente (RICAC art. 26)

---

- ▶ Ingresos del Agente: importe de cualquier pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar para un tercero el suministro del bien o servicio especificado (...). El pago o comisión puede ser el **importe neto** de la contraprestación que conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios.
- ▶ La empresa actúa por cuenta propia si controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. Sin embargo, la empresa no controla necesariamente un bien si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente.
- ▶ Indicadores de control (entre otros):
  - ▶ La empresa es **responsable principal** del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado.
  - ▶ La empresa tiene el **riesgo de inventario** antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente, o después de la transferencia (por ejemplo, en el momento de la devolución).
  - ▶ La empresa **puede establecer los precios para el bien o servicio especificado**. El establecimiento del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la empresa tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio, al margen de que un agente puede estar facultado para establecer los precios en algunos casos; así, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer el precio por sus servicios de organización para bienes o servicios a suministrar.

# Ejemplos: Principal vs. Agente

---

- ▶ Como principal:
  - ▶ Una empresa de mantenimiento que tiene que subcontratar determinados servicios.
  - ▶ Empresa de venta por internet, como vendedor.
  - ▶ Una agencia de viajes, cuando oferta viajes combinados (vuelos, transportes, alojamientos, visitas...).
  - ▶ Una agencia de viajes que oferta billetes en avión que adquiere previamente en paquetes.
- ▶ Como agente:
  - ▶ Empresa de venta por internet, como plataforma para proveedores.
  - ▶ Tickets restaurantes o bonos hotel.
  - ▶ Agencia de viajes que vende billetes de tren.

# Otras cuestiones: Acuerdos de recompra (RICAC 30)

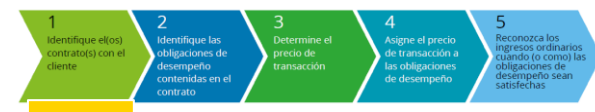
---

Obligación por contrato a término o derecho a comprar (Forward/Call comprada)	Derecho del comprador a re-vender el activo al vendedor (Put vendida)
Acuerdo de financiación ( $p \geq p_o$ )	Acuerdo de financiación <i>(existe un incentivo económico si <math>p &gt; V_{mdo}</math>)</i>
Arrendamiento operativo ( $p < p_o$ )	Venta con derecho a devolución <i>No existe incentivo económico (<math>p \leq p_o</math>; <math>p \geq p_o</math> y <math>p &lt; V_{mdo}</math>)</i>

p: precio de recompra

$p_o$ : precio inicial de venta

$V_{mdo}$ : valor de mercado



# Contenido: Ingresos



## 0. Introducción

### 1. Identificación del contrato con el cliente

### 2. Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).

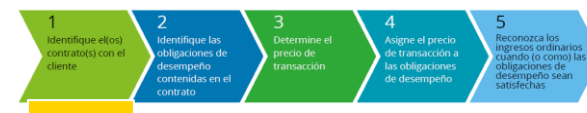
### 3. Determinar el precio global de la transacción.

### 4. Distribución del precio entre las obligaciones.

### 5. Reconocimiento de ingresos.

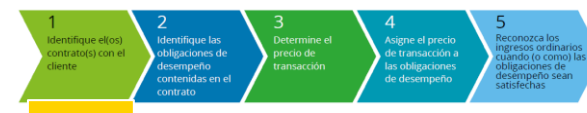
### 6. Otras cuestiones y ejemplos.

# 1. Identificación del contrato



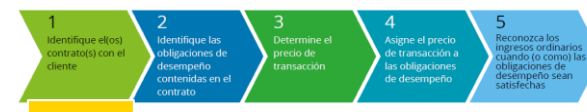
- ▶ NIIF 15.1.
  - ▶ Un contrato se define como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
  - ▶ Incluye contratos escritos, verbales y prácticas habituales (implícitas) en el negocio.
- ▶ Cualquier contrato no es un contrato a efectos NIIF15.
  - ▶ No existe contrato si ninguna de las partes ha ejecutado nada y ambas pueden cancelar sin penalización. Si hay posibilidad de cancelación unilateral sin penalización no es un contrato (NIIF 15.12-RICAC art 2.a.b).
  - ▶ Cualquier parte no es un cliente. Debe existir compromiso de adquisición de bienes o servicios producto de la actividad ordinaria a cambio de una contraprestación.

# 1. Identificación de un contrato



- ▶ RICAC 3/NIIF 15.9:
  - ▶ Una empresa contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan los siguientes requisitos:
    - ▶ a) Las partes que intervienen en la operación se **comprometen** a cumplir con sus respectivas obligaciones.
    - ▶ b) Es posible **identificar** los derechos de cada parte y las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.
    - ▶ c) El contrato tiene fundamento o **sustancia comercial** porque se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la empresa cambien como resultado del contrato.
    - ▶ d) Es **probable que la empresa reciba la contraprestación** a cambio de los bienes o servicios que debe transferir.
      - ▶ Se debe reconocer un importe de contraprestación por la cantidad esperada a cobrar: circunstancias económicas del cliente, concesiones en el precio (contraprestación *variable*).
      - ▶ Análisis a nivel de contrato individual. No puede confundirse con la problemática del deterioro a nivel de carteras de contratos.
  - ▶ Principio de no revaluación, salvo cambio significativo en los antecedentes y circunstancias de la operación (RICAC 3.2 / NIIF 15.13).
    - ▶ Por ejemplo, deterioro significativo de un cliente impediría seguir reconociendo ingresos y cuentas a cobrar por la cesión de una patente.

# 1. Identificación del contrato



- ▶ Cuando un contrato con un cliente no cumpla los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 (Art. 3.2 RICAC) y la entidad **reciba una contraprestación del cliente**, la entidad solo reconocerá la contraprestación recibida como ingresos ordinarios cuando se verifique **uno** de los supuestos siguientes:
  - ▶ a) que la entidad **no tenga obligaciones pendientes** de transferir bienes o servicios al cliente y la totalidad, o la práctica totalidad, de la contraprestación prometida por el cliente haya sido recibida por la entidad y no sea reembolsable; o
  - ▶ b) que **se haya rescindido el contrato** y la **contraprestación recibida del cliente no sea reembolsable**.
- ▶ La entidad debe reconocer la contraprestación recibida de un cliente como **pasivo** hasta que se verifique uno de los supuestos del párrafo RICAC 3.2/NIIF15.15 o hasta que se cumplan con posterioridad los criterios de RICAC 3.1/NIIF 15.9.
  - ▶ Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o de reembolsar la contraprestación recibida. En ambos casos, el pasivo se valorará por el importe de la contraprestación recibida del cliente (NIIF 15.16).



# 1. Identificación del contrato: **Combinación**



- ▶ La unidad de cuenta es el contrato.
- ▶ **COMBINACIÓN DE CONTRATOS**
- ▶ *Obligación de agrupar contratos* con el mismo cliente (o partes vinculadas) (RICAC 4):
  - ▶ Los contratos se realizan aproximadamente al mismo tiempo con el mismo cliente (o partes relacionadas).
  - ▶ Se da **una** de las siguientes circunstancias:
    - ▶ Los contratos se negociación como un paquete con un objetivo comercial único.
    - ▶ El precio de un contrato depende del precio o desempeño de otro contrato.
    - ▶ Los contratos incluyen bienes o servicios que suponen una única obligación de desempeño (ver concepto de obligación de desempeño más adelante).
- ▶ Posibilidad de trabajar a nivel de *cartera* de contratos:
  - ▶ Una cartera de contratos con características similares se pueden combinar si se espera que el efecto no sea significativo en las cuentas anuales (RICAC 1.4/NIIF 15.4).

# 1. Identificación de contratos: Modificación



- ▶ La modificación puede tratarse como un nuevo contrato o como parte del contrato original dependiendo de los criterios especificados en la norma (ver párrafos 20 y 21 de la NIIF 15 / Art. 5 RICAC).
- ▶ Estas normas también se aplican a la reducción de contratos.



# 1. Identificación (Ejemplos de modificación)



- ▶ La entidad A presta servicios de limpieza a otras empresas. Con motivo de la pandemia, acuerda con la entidad B reducir el alcance del servicio, disminuyendo el número de días que la entidad A presta sus servicios, mientras dure esta situación. Al contrato le restan 3 años para su vencimiento:
- ▶ ¿Cómo ha de entenderse esta modificación si el precio es proporcional a la disminución en el alcance de los servicios a prestar?
- ▶ ¿Y si la reducción en el precio es inferior a un precio de venta independiente?
- ▶ (Adaptado de H. Molina y A. Barral)

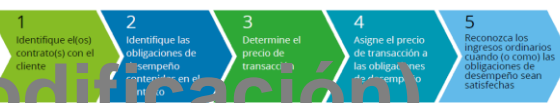
# 1. Identificación (Ejemplos de modificación)



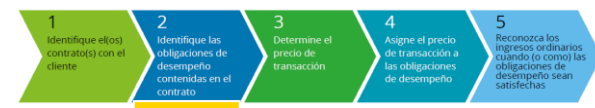
- ▶ El 1 de septiembre de 2020 la entidad A compromete la venta de 120 productos a un cliente por 12 000 u m 100 u m por producto). Los productos se transfieren al cliente a lo largo de un periodo de seis meses (hasta finales de febrero de 2021. La entidad transfiere el control de cada producto en un momento concreto.
- ▶ El 1 de noviembre, después de que la entidad haya transferido el control de 60 productos al cliente, se modifica el contrato para requerir la entrega de 30 productos adicionales (un total de 150 productos idénticos) al cliente.
- ▶ Los 30 productos adicionales no estaban incluidos en el contrato inicial.
- ▶ Si tras la modificación, la entidad A entrega 20 unidades durante 2020, ¿a qué precio mide el ingreso?
  
- ▶ Caso A:
  - ▶ El precio de estos productos nuevos es de 95 u m cada uno. El descuento tiene sentido comercial pues la entidad A no incurre en costes incrementales de comercialización.
- ▶ Caso B:
  - ▶ El precio de estos productos nuevos es de 80 u m cada uno. El descuento sitúa el precio por debajo de un precio de venta independiente y tiene la finalidad de fidelizar al cliente.

- ▶ (NIIF 15. IE 6 19-22. Adaptado por H. Molina y A. Barral)

# 1. Identificación (Ejemplos de modificación)



- ▶ Una entidad contrata con un cliente la construcción de un edificio el 1/1/X0, por un importe fijo de 1000 um más 200 um si lo termina antes de 24 meses. La entidad estima que la probabilidad de que termine el edificio en 24 meses no es elevada.
- ▶ Al cierre de X0 se ha ejecutado el 60% de la obra contratada inicialmente.
- ▶ En el primer trimestre de X1:
  - ▶ El cliente quiere una ampliación de la obra, por la que se incrementa el precio en 150 um.
  - ▶ Con la nueva ampliación, se amplía el plazo en 6 meses más, estimando la entidad que sí cumplirá dicho plazo con una elevada probabilidad.
  - ▶ El 60% ejecutado en X1 ahora representa el 51,2% del nuevo proyecto.

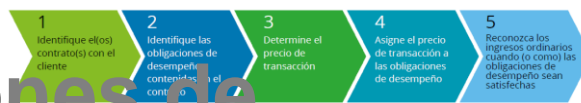


# Contenido: Instrumentos Financieros



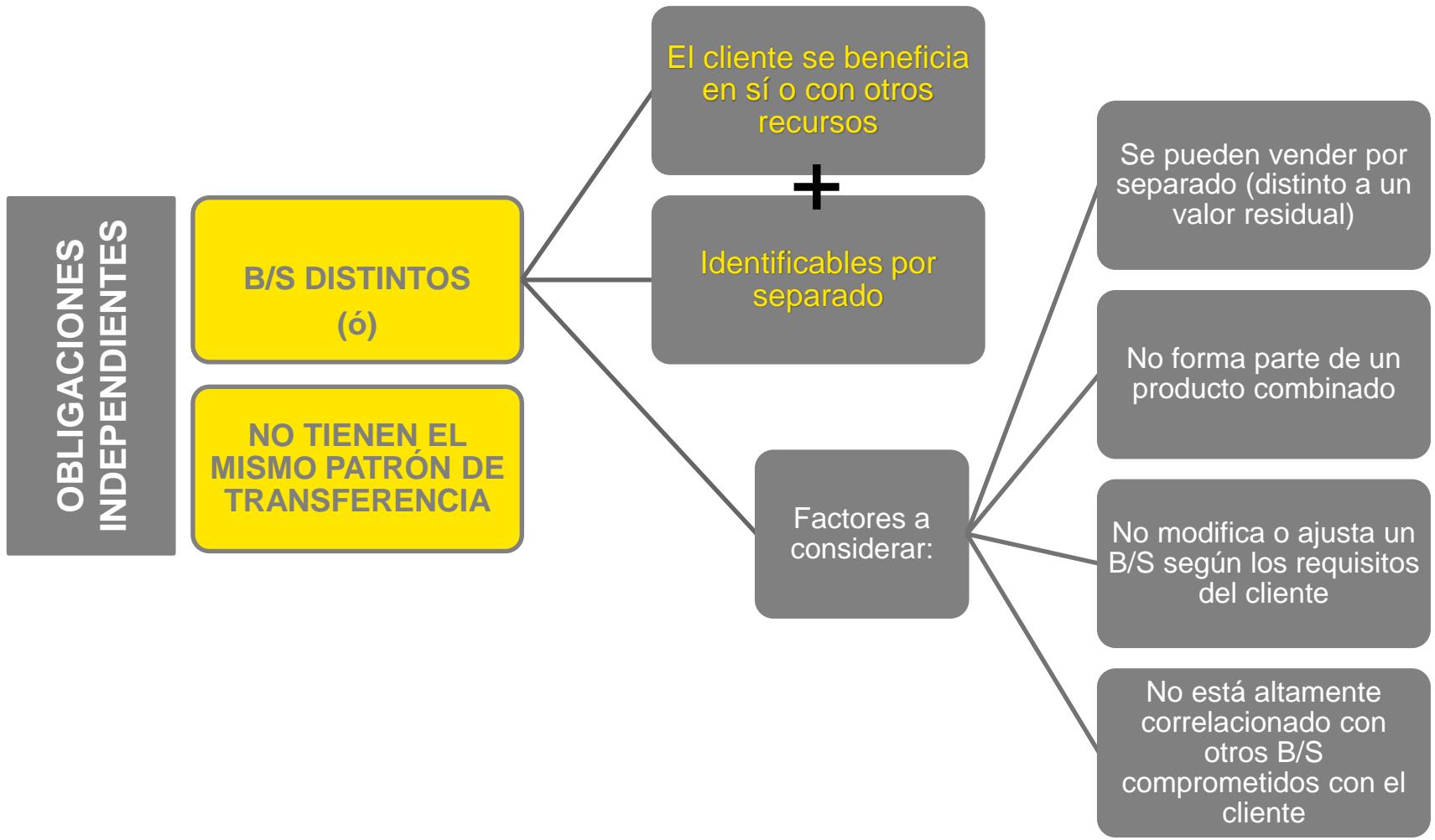
0. Introducción
1. Identificación del contrato con el cliente
2. Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).
3. Determinar el precio global de la transacción.
4. Distribución del precio entre las obligaciones.
5. Reconocimiento de ingresos.
6. Otras cuestiones y ejemplos.

# 2. Identificación de las obligaciones de desempeño



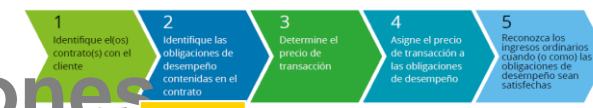
- ▶ Al inicio del contrato, identificar (distinguir) todos los compromisos contractuales de transferir bienes o servicios (de modo individual o independiente)
  
- ▶ RICAC 6.
- ▶ Al inicio del acuerdo, la empresa **identificará** los compromisos de transferir bienes o servicios incluidos en el contrato como una obligación (de desempeño) independiente a cumplir si:
  - ▶ a) El bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) es **distinto** (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7), **o**
  - ▶ b) Una serie de bienes o servicios sustancialmente **iguales tienen el mismo patrón de transferencia** al cliente.
  
- ▶ Esta identificación es la **clave de la imputación de ingresos**.
  
- ▶ RICAC 7. Bienes o servicios distintos
- ▶ 1. Un bien o servicio que se compromete con un cliente es **distinto** si se cumplen los dos criterios siguientes:
  - ▶ a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto), y
  - ▶ b) El compromiso de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

# Obligaciones de desempeño: independientes



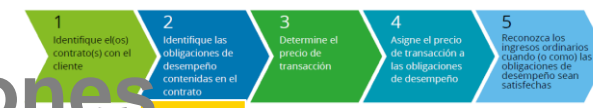


# 2. Identificación de las obligaciones



- ▶ Ejemplos: ¿Cuántas obligaciones existen?
  - ▶ Una constructora que recibe el encargo de realizar un edificio completo.
  - ▶ Una empresa de telefonía firma un contrato con un cliente con las siguientes condiciones:
    - ▶ Plazo: 2 años. No cancelable,
    - ▶ La empresa se compromete a proporcionar servicios de telefonía.
    - ▶ El contrato incluye la entrega de un teléfono móvil gratuito.
    - ▶ La empresa proporciona servicios de mantenimiento del móvil.
  - ▶ Una empresa que desarrolla y comercializa un software firma un contrato con un cliente con las siguientes condiciones:
    - ▶ Plazo: 2 años.
    - ▶ La empresa transfiere una licencia de software.
    - ▶ Incluye información adicional sobre cómo utilizar el software. Opcional.
    - ▶ Actualizaciones gratuitas del software. Esenciales para el funcionamiento del producto.
    - ▶ Soporte técnico gratuito (telefónico y online). Opcional.

# 2. Identificación de las obligaciones



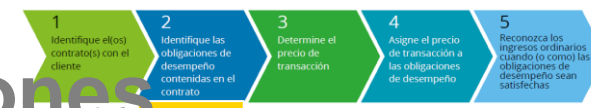
## ▶ Ejemplo

- ▶ La Empresa A es una editorial que publica números de su revista mensualmente.
- ▶ Con el fin de atraer clientes, cuando un nuevo cliente compra una suscripción anual de la revista, el cliente puede elegir una oferta de tres números mensuales adicionales de la revista sin cargo.
- ▶ Se le solicita al cliente que acepte o rechace la oferta antes de completar su compra. Si la oferta es aceptada, el cliente recibirá 15 números de la revista al precio de la suscripción anual de CU120, pagan inmediatamente. El precio de cada publicación mensual de la revista, si se compra por separado, es CU10.
- ▶ Bajo la NIC 18/NRV14-anterior-, la Empresa A contabiliza cualquier revista gratuita como una oferta de marketing (es decir, un gasto de marketing) y reconoce CU120 de forma lineal durante el período de suscripción anual pagada (es decir, 10 um CU por mes).

## ▶ Pregunta:

- ▶ ¿Cuántas obligaciones de desempeño tiene bajo la NIIF 15/RICAC?
  - ▶ A) 12 (por las que se pagan)
  - ▶ B) 15 (por las que se recibirán)
  - ▶ C) 1 (por el servicio de suscripción de 12 meses)
  - ▶ D) 1 (por el servicio de suscripción de 15 meses)

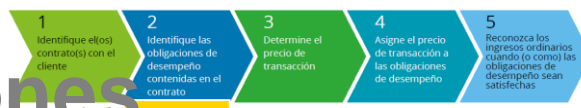
# 2. Identificación de las obligaciones



## ▶ Ejemplo

- ▶ La entidad A firma un contrato para vender un equipo a un cliente.
- ▶ Para que el equipo funcione adecuadamente debe llevarse a cabo una instalación. Dicha instalación es compleja.
- ▶ Aunque la instalación la pueden realizar varias entidades, el cliente decide que lo haga la entidad A
- ▶ Además, el acuerdo incluye un contrato de mantenimiento del equipo durante tres años

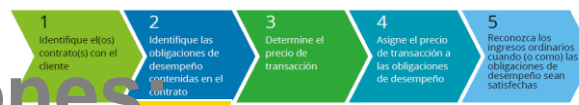
# 2. Identificación de las obligaciones



	Paso 1	Paso 2
Equipo	<p>El equipo no se puede utilizar sin la instalación. Sin embargo, el cliente puede contratar a otra entidad para realizarla</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Distinto: Ir al Paso 2</li></ul>	<p>El equipo y la instalación están muy interrelacionados. Se requiere una significativa modificación y personalización durante la instalación</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ No son distintos</li></ul>
Instalación	<p>La instalación la pueden hacer varias entidades</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Distinto: Ir al Paso 2</li></ul>	<p>Ver punto anterior para el equipo</p>
Mantenimiento	<p>Los servicios tienen una función distinta y se venden de forma separada</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Distinto: Ir al Paso 2</li></ul>	<p>Los servicios no están interrelacionados</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Distintos</li></ul>

# 2. Identificación de las obligaciones.

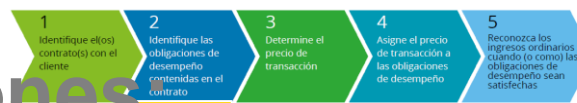
## OPCIONES



- ▶ **RICAC 27**
- ▶ La opción de adquirir bienes o servicios es una obligación a ejecutar incluida en el contrato solo si proporciona al cliente un derecho significativo que no recibiría sin realizar ese contrato (sería el caso de un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de clientes en ese área geográfica o mercado). En este caso, la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes o servicios se transfieran al cliente o cuando venza la opción.
  
- ▶ **Las opciones al cliente se tratan de forma distinta a la contraprestación variable.**
  - ▶ **En la opción al cliente, existirá una obligación futura si el cliente la ejerce. Se le asigna un valor como pasivo a esa opción.**
  - ▶ **La contraprestación variable es un ingreso que se reconoce por una obligación ya satisfecha, pero que su cuantía está sujeta a alguna contingencia futura (p. ej. rappel por volumen).**
- ▶ **La reestimación de los puntos a canjear y su imputación, se aplica sobre la imputación como ingreso de dicha opción a lo largo del tiempo, pero no se reestima el reparto producto-opción\*.**
  - ▶ **Cuando se considere remota que el cliente ejerza los derechos/puntos/bonos no ejercidos, se imputan a ingresos.**
  
- ▶ (\*) *Tampoco se re-estima la estructura de reparto de la contraprestación variable entre las obligaciones.*

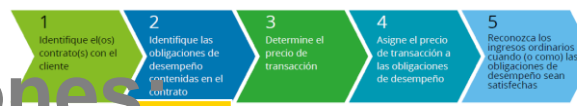
# 2. Identificación de las obligaciones.

## OPCIONES

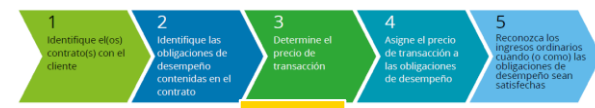


- ▶ En el supermercado CARREDONA existen varias promociones, comentar cuales originarían obligaciones bajo la norma de ingresos:
  - ▶ A todos los clientes, tanto si compran como si no, se les regala un vale canjeable por una bolsa de caramelos.
  - ▶ A los que compren lejía Bosqueflor, se les regala vale por un envase de frega-suelos Bosqueflor.
  - ▶ Los que realizan compras *pueden* recibir al pagar unos vales descuento de cervezas Hacendor.
- ▶ CASO 3
- ▶ Una entidad tiene un programa de fidelización por el que otorga 1 viaje gratis por cada 10 viajes contratados por sus clientes. En el ejercicio X, la entidad ha vendido 300.000 billetes a 100um cada uno. Los viajes gratis tienen una validez de 2 años. La expectativa de redención de viajes gratis y los viajes gratis canjeados reales es la siguiente:
  - ▶ Ejercicio X: se espera que se canjeen realmente 25.000 billetes gratis, de los 30.000 posibles. Se han utilizado hasta final de ejercicio 8.000 viajes gratis.
  - ▶ Ejercicio X+1: se canjean 12.000 viajes gratis y la expectativa es que finalmente se canjeen 23.000 viajes.
  - ▶ Ejercicio X+2: se canjean otros 10.000 viajes gratis.

# 2. Identificación de las obligaciones. ANTICIPOS



- ▶ RICAC 27
- ▶ 1. Cuando el cliente anticipe a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación acordada se reconocerá un pasivo por dicho importe al margen de que el citado pago no sea reembolsable, porque la empresa asume el compromiso de transferir un bien o servicio. Posteriormente, cuando la empresa transfiera los citados bienes o servicios al cliente y, por lo tanto, cumpla la obligación comprometida, dará de baja ese pasivo y reconocerá el correspondiente ingreso.
- ▶ 2. No obstante, si la empresa espera que algunos de sus clientes no lleguen a adquirir los bienes o a demandar los servicios reconocerá un ingreso por el importe esperado de esa ganancia en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. En caso contrario, sólo reconocerá un ingreso cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos pase a ser remota.
  - ▶ A estos efectos se deberá aplicar lo señalado en el artículo 13.3 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- ▶ 3. (...) El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27.



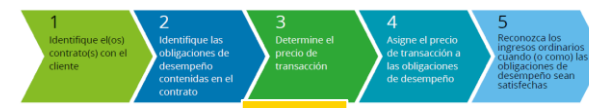
# Contenido: Ingresos



0. Introducción
1. Identificación del contrato con el cliente
2. Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).
3. Determinar el precio global de la transacción.
4. Distribución del precio entre las obligaciones.
5. Reconocimiento de ingresos.
6. Otras cuestiones y ejemplos.



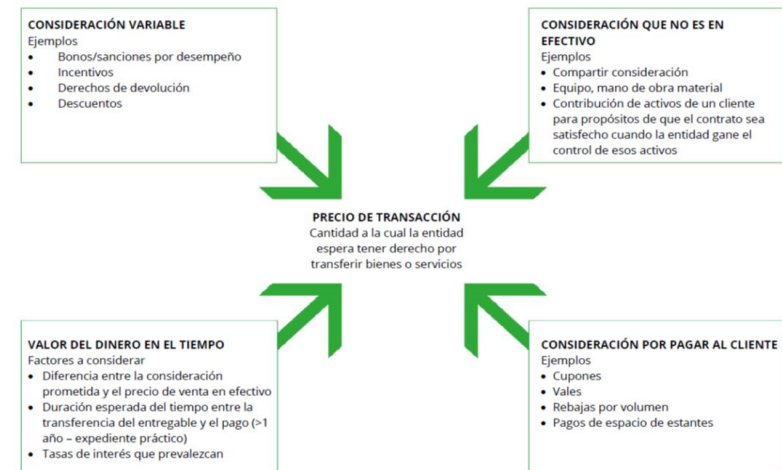
# 3. Precio de la transacción



- ▶ Art. 12 RICAC
- ▶ Precio global: cantidad a la que la empresa espera tener derecho a cambio de cumplir las obligaciones (entrega de bienes o prestaciones de servicios).
  - ▶ *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.*
- ▶ Costes incrementales del contrato y costes derivados de su cumplimiento: se activan y periodifican en función de cumplimiento de obligaciones.

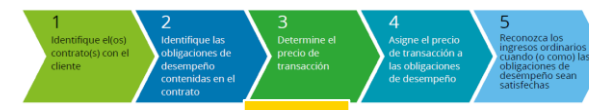
- ▶ Puede ser:
  - ▶ Importe fijo
  - ▶ Importe variable o
  - ▶ Combinación de fijo y variable
    - ▶ Descuentos por volumen
    - ▶ Bonos de descuento para compras futuras
    - ▶ Devoluciones de ventas
    - ▶ Otras contingencias

## Paso 3. Precio de transacción



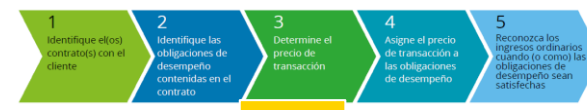
Fuente: Deloitte

# Precio de la transacción: Contraprestación variable



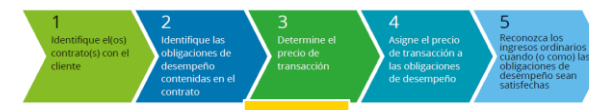
- ▶ Art. 13 RICAC
- ▶ Las contraprestaciones variables solo se incluyen en el precio si es **altamente probable que el importe de los ingresos no esté sujeto a reversiones futuras significativas**.
- ▶ Dos métodos de valoración, debe usarse el que mejor estime el ingreso:
  - ▶ Valor esperado: Suma de importes ponderados según su probabilidad.
    - ▶ Adecuado para una gran cantidad de contratos y en contratos con un rango amplio de posibles importes de contraprestaciones.
    - ▶ Si los resultados posibles están tasados, es posible que la contraprestación variable reconocida como ingreso no sea uno de dichos resultados posibles, puesto que el análisis de la reversión se realiza en el conjunto de contratos.
  - ▶ Importe más probable: Importe individual más probable en un rango de contraprestaciones posibles.
    - ▶ Contrato con dos resultados posibles, o grupos de contratos donde la contingencia afecta de igual forma a todos.

# Precio de la transacción: Contraprestación variable



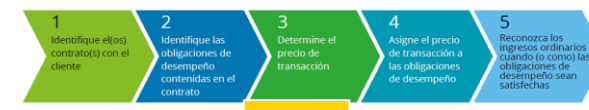
- ▶ Art. 13 RICAC
- ▶ Las contraprestaciones variables solo se incluyen en el precio si es **altamente probable que el importe de los ingresos no esté sujeto a reversiones futuras significativas**.
  - ▶ Ejemplo: Una entidad vende un producto por 100.000 um. Qué ingreso reconocería en los siguientes casos:
    - ▶ La entidad tiene una experiencia amplia en la venta del producto y normalmente reconoce un descuento del 20%.
    - ▶ La entidad no tiene una experiencia previa en la venta del producto y considera que el descuento final puede ser del 10% al 50%, como máximo. El mercado es muy competitivo y un gran descuento será necesario.

# Precio de la transacción: Contraprestación variable



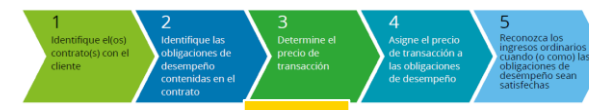
- ▶ Este análisis se debe realizar a nivel de contrato y no a nivel de la obligación.
- ▶ Por ejemplo. Un contrato contempla la venta de unos equipos por 5 millones de euros y un curso de aprendizaje por 20.000 euros. Si todo personal supera un examen tras el curso, se cobrarán 2.000 euros más, lo que ha sucedido en un 50% de los contratos previos similares.
- ▶ La entidad puede reconocer un ingreso de 5.022.000 euros puesto que la contraprestación variable no puede revertir en un importe significativo. Si se evaluase desde la perspectiva de la operación, sí sería un importe significativo.

# Precio de la transacción: Contraprestación variable



- ▶ Art. 13 RICAC
  
- ▶ **Factores** a considerar para evaluar si es altamente probable que los ingresos no se vayan a revertir:
  - ▶ El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad
  - ▶ La incertidumbre no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
  - ▶ La experiencia de la entidad (o de otras entidades) con contratos similares es limitada o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.
  - ▶ La entidad suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares.
  - ▶ El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

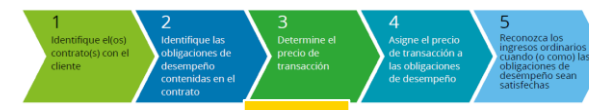
# Precio de la transacción



## ▶ Ejemplos:

- ▶ Una entidad acuerda con un cliente la construcción de una máquina por 100 um, con una penalización de 10 um, en caso de retraso en el plazo de entrega.
- ▶ Una entidad acuerda con un cliente la construcción de una máquina por 100 um, con cobro adicional de 10 um, en caso de entrega anticipada del bien.
- ▶ El 30/6/X0 la entidad A firma un contrato de suministro con la entidad B del producto X a 100um la ud. Si transcurrido 1 año, la entidad B adquiere 100 uds, se aplicará un descuento del 50%.
  - ▶ A 31/12/X0 se han entregado 10 uds. Se estima que no se llegará a las 100 uds en el siguiente semestre.
  - ▶ A 30/6/X1 se han entregado 120 uds más.

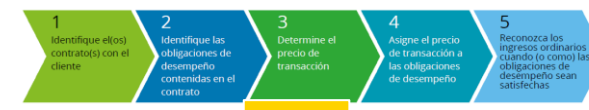
# Precio de la transacción: ventas con derecho a devolución



- ▶ Artículo 24. *Ventas con derecho a devolución*
  
- ▶ Cuando la empresa venda un producto con derecho a devolución se aplicarán los siguientes criterios:
  - ▶ a) Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir. Por lo tanto, no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa,
  
  - ▶ b) Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión), y
    - ▶ Este pasivo se reducirá si se carga una comisión o coste por tomar la mercancía.
  
  - ▶ c) Se reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en la variación de existencias) por el derecho a recuperar los productos de los clientes. El activo (una existencia) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).
    - ▶ Este activo se decrementará por los costes a soportar por reempaquetado, inspección, recepción... del producto cuando este sea devuelto.

# Precio de la transacción: ventas con derecho a devolución

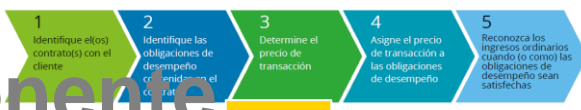
---



- ▶ Ejemplo
- ▶ Una empresa vende 500 pares de zapatos por internet que tenía en almacén a un precio unitario de 30 €, con derecho a devolución para el cliente en un plazo de 10 días desde la entrega.
- ▶ El precio unitario de adquisición es 10 €.
- ▶ Por la experiencia previa, la empresa estima que se devolverá el 1% (valor esperado 99%), el cual podrá revenderse con normalidad.
  - ▶ Al cliente se le cargará una comisión de 5 euros por la devolución.
  - ▶ La recepción, inspección y reempaquetado del producto suponen para la empresa 3 euros por producto.
- ▶ Contabilizar los ingresos por ventas del ejercicio.

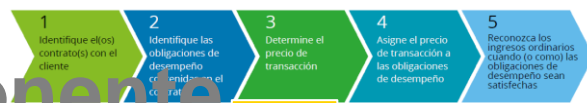


# Precio de la transacción: componente financiero



- ▶ Artículo 14. Existencia en el contrato de un **componente financiero significativo**
- ▶ 1. Al determinar el precio de la transacción el importe de la contraprestación acordada se ajustará para reflejar los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordados por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la empresa un beneficio significativo de financiación.
  - ▶ En esas circunstancias, el contrato contiene un componente financiero significativo.
  - ▶ La idea es aproximar el valor del ingreso al pago del mismo al contado.
- ▶ 4. No será necesario ajustar el importe de la contraprestación para reflejar el componente financiero, cuando el periodo entre el momento en que se transfiere un bien o servicio y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio no es superior a un año, siempre y cuando dicho componente no sea significativo.
  - ▶ El PGC contempla estas excepciones en la NRV 9 Instrumentos financieros.
- ▶ 5. Para identificar el componente financiero de la operación 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. Dicho tipo se corresponde con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando se transfieren al mismo.
  - ▶ Los enfoques de cartera deben considerar agrupaciones de contratos con clientes que puedan tener una tasa de descuento similar.

# Precio de la transacción: componente financiero



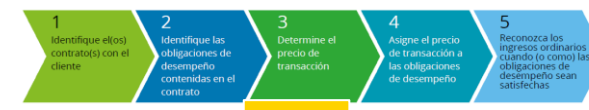
## ▶ Ejemplo. Componente financiero significativo:

- ▶ Una entidad vende un bien el 1 de enero de X1 por 50.000 um al contado.
- ▶ El cliente puede optar por 3 pagos anuales de 20.000 um.
- ▶ La tasa adecuada para la financiación al cliente de una operación similar es del 5%.

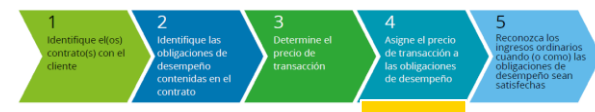
## ▶ Ejemplo. Pagos anticipados

- ▶ Una constructora recibe el encargo de un cliente para la construcción de un edificio a comienzos de X0, que se entregará, según las especificaciones, a finales de X2.
- ▶ El cliente realizará pagos trimestrales de 1.000 um. El primero, el día de firma del contrato.
- ▶ Al finalizar el contrato, el cliente realizará un pago adicional de 10.000 um.
- ▶ La tasa adecuada para la financiación al vendedor en una operación similar es del 5%.

# Precio de la transacción: Contraprestación distinta al efectivo



- ▶ Art. 15 RICAC
- ▶ 1. Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta del 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 la empresa no puede estimar de forma fiable ese importe, la contraprestación obtenida se valorará de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
- ▶ 2. Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, inmovilizado o mano de obra) para facilitar el cumplimiento del contrato, la empresa evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios. En tal caso, los bienes o servicios incorporados al patrimonio de la empresa se contabilizarán como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

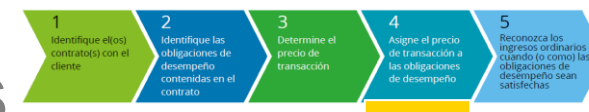


# Contenido: Ingresos



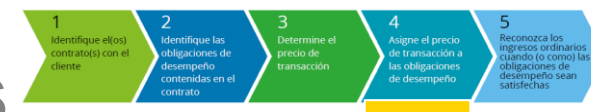
0. Introducción
1. Identificación del contrato con el cliente
2. Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).
3. Determinar el precio global de la transacción.
4. Distribución del precio entre las obligaciones.
5. Reconocimiento de ingresos.
6. Otras cuestiones y ejemplos.

# Distribución del precio entre las obligaciones.



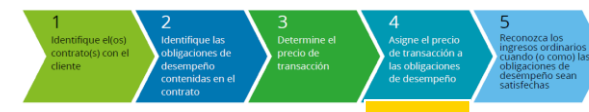
- ▶ Art. 17 RICAC
- ▶ El precio de la transacción se distribuirá entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en su **valor razonable relativo**. Para ello la empresa determinará, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación asumida dentro del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.
- ▶ El precio de venta independiente es el importe al que una entidad vendería un bien o servicio de forma separada a un cliente.
  - ▶ La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio **observable** de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separa en circunstancias similares y a clientes parecidos.
  - ▶ Si el precio de venta independiente **no es directamente observable**, la empresa lo estimará considerando toda la información que esté razonablemente a su alcance (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente).
    - ▶ Existen 3 métodos:
      - ▶ Método del precio de mercado ajustado
      - ▶ Método del coste esperado más un margen
      - ▶ Método residual

# Distribución del precio entre las obligaciones.



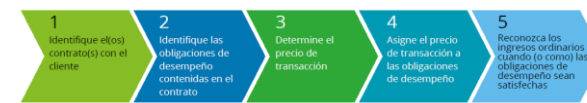
- ▶ Métodos de estimación del precio de venta independiente:
  - ▶ a) Enfoque de **precio de mercado ajustado**.
    - ▶ La empresa podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Este enfoque también puede incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios para reflejar los costes y márgenes propios de la entidad.
  - ▶ b) Enfoque del **coste esperado más un margen**.
    - ▶ La empresa podría proyectar los costes esperados para satisfacer la obligación asumida y luego añadir el margen que considere apropiado para ese bien o servicio.
  - ▶ c) Enfoque **residual**.
    - ▶ La empresa puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
    - ▶ Se podrá utilizar este enfoque si se cumple uno de los siguientes criterios:
      - ▶ 1º. 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
      - ▶ 2º. La empresa no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma separada (es decir, el precio de venta es incierto).

# Ejemplo



- ▶ Una entidad acuerda con un cliente en el año 1 la venta de una instalación por importe de 10.000 um, a pagar en la entrega. La entidad recibe un anticipo de 5.000 um como garantía.
- ▶ La venta incluye el mantenimiento de 2 años y la extensión de la garantía de otros 2 años.
- ▶ En el año 2 se entrega el activo, cobrando la diferencia de 5.000 um y un descuento del 10%.
- ▶ Realizar la asignación del precio a las distintas obligaciones sabiendo que:
  - ▶ Los precios de mercado de los bienes y servicios son:
    - ▶ Maquinaria: 9.000 um
    - ▶ Mantenimiento: 500 um
    - ▶ Garantía ext.: 1.000 um
  - ▶ Los costes de los bienes y servicios son:
    - ▶ Maquinaria: 8.000 um
    - ▶ Mantenimiento: 400 um
    - ▶ Garantía ext.: 500 um
- ▶ Considerando los precios de mercado, supóngase que la entidad no tiene establecido un precio para la garantía y no ha sido vendido de forma separada.

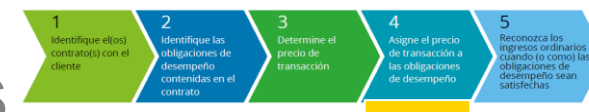
# Ejemplo



- ▶ Una entidad cuenta con un contrato con un cliente para la construcción de una edificación en un terreno de propiedad del cliente. El precio acordado es de 10.000 um y se estima un presupuesto de costes de 7.000 um.
- ▶ La entidad mide el grado de avance por el método de los recursos.
- ▶ La duración de la obra es de 3 años.
- ▶ Al finalizar el primer año, se han incurrido en unos costes de 4.000 um, que incluyen 500 um costes de subactividad.
- ▶ Al finalizar el segundo año, se han incurrido en 6.000 um de costes, pero el presupuesto de costes asciende a 8.000 um.

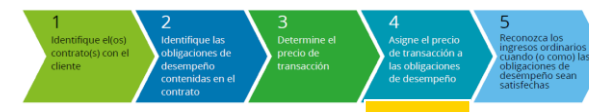


# Distribución del precio entre las obligaciones: DESCUENTOS



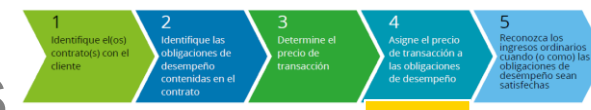
- ▶ Artículo 18. Asignación de un descuento.
- ▶ 1. Se considerará que el cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios supera la contraprestación acordada. Como regla general la empresa asignará el descuento de **forma proporcional a todas las obligaciones** asumidas en el contrato.
- ▶ 2. No obstante, el descuento se asignará a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, si se cumplen los siguientes criterios:
  - ▶ a) La empresa vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente.
  - ▶ b) La empresa también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.
  - ▶ c) El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo anterior es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación asumida (u obligaciones asumidas) a la cual pertenece el descuento total del contrato.
- ▶ 3. Si el descuento se asigna a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, se distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el artículo 17 apartado 2.

# Ejemplo



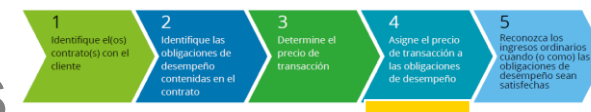
- ▶ Una entidad acuerda la venta a un cliente de los productos A, B y C. Sus precios de venta independientes son:
  - ▶ A: 100
  - ▶ B: 200
  - ▶ C: 150
  
- ▶ Asigne el precio del contrato a cada una de las obligaciones considerando los siguientes casos:
  - ▶ Precio del contrato 400 um.
  
  - ▶ Precio del contrato 400 um. B y C se venden y entregan en el mismo momento, habitualmente si se compran estos productos se aplica un descuento de 50 um.
  
  - ▶ Precio del contrato 400 um. A, B y C se venden y entregan en momentos distintos. Habitualmente si se compra B y C se aplica un descuento de 50 um.
  
  - ▶ Precio del contrato 450 um. Considerando el precio de venta de A+B+C anterior, el contrato incluye un 4 producto (D) cuyo precio de venta es incierto (rango 30-60 um).
  
  - ▶ Precio del contrato 405 um. El contrato incluye un 4 producto (D) cuyo precio de venta es incierto (rango 30-60 um).

# Distribución del precio entre las obligaciones: CONTRAPREST. VARIABLE



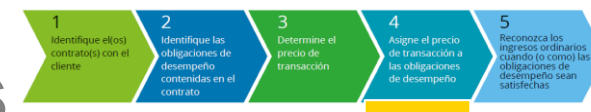
- ▶ RICAC 19
- ▶ 1. La contraprestación variable acordada puede atribuirse al contrato:
  - ▶ en su **conjunto**
  - ▶ **o a una parte específica del mismo:**
    - ▶ a) *A una o más*, pero no a todas las *obligaciones* del contrato (como sucede en el caso de una prima supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado), o
    - ▶ b) *A uno o más*, pero no a todos, *los bienes o servicios distintos* comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de *una obligación de desempeño única*, de acuerdo con lo indicado en el artículo 7 (es el caso de la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años que se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).
- ▶ Requisitos de una asignación específica a una parte del contrato:
  - ▶ a) El acuerdo sobre el importe variable se refiere de forma específica a la actividad a realizar para cumplir la obligación independiente o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación o realizar la transferencia del bien o servicio distinto), y
  - ▶ b) La distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación independiente o al bien o servicio distinto es **congruente con el objetivo de asignación** del precio de la transacción recogido en el artículo 16.1, al considerar todas las obligaciones asumidas y las condiciones de pago del contrato.

# Distribución del precio entre las obligaciones: CONTRAPREST. VARIABLE

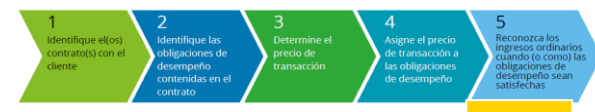


- ▶ Ejemplo: Congruencia del reparto
- ▶ Una entidad firma un contrato durante 3 años para prestar servicios de limpieza y mantenimiento en las oficinas de un cliente.
- ▶ Los precios de venta independientes para unas oficinas similares son, por año:
  - ▶ Limpieza 1000 um/año
  - ▶ Mantenimiento 5000 um/año
- ▶ Indicar como se asignaría el precio del contrato en cada una de las siguientes alternativas:
  - ▶ A) Se realiza un pago a comienzos de año de 900 um por los servicios de limpieza y el servicio de mantenimiento se cobra a final de mes según los partes de trabajo, a razón de 50 um/hora. El personal de uno y otro servicio son diferentes.
  - ▶ B) Se realiza un pago a comienzos de año de 300 um por los servicios de limpieza y el servicio de mantenimiento se cobra a final de mes según los partes de trabajo, a razón de 100 um/hora. El personal de ambos servicios es el mismo.

# Distribución del precio entre las obligaciones: CAMBIOS EN EL PRECIO



- ▶ RICAC 19
- ▶ 2. 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 consiguiente, no se reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.
- ▶ 3. Los importes asignados a una obligación ya satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el ejercicio en que el precio de la transacción cambie.
- ▶ 4. La empresa asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones o a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación única de acuerdo con el artículo 7, solo si se cumplen los criterios establecidos en el artículo 19.2.
  - ▶ Específico de una obligación o B/S de una obligación + Congruencia.

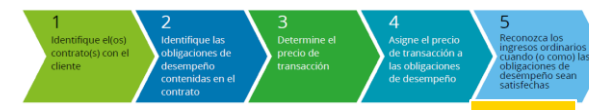


# Contenido: Ingresos



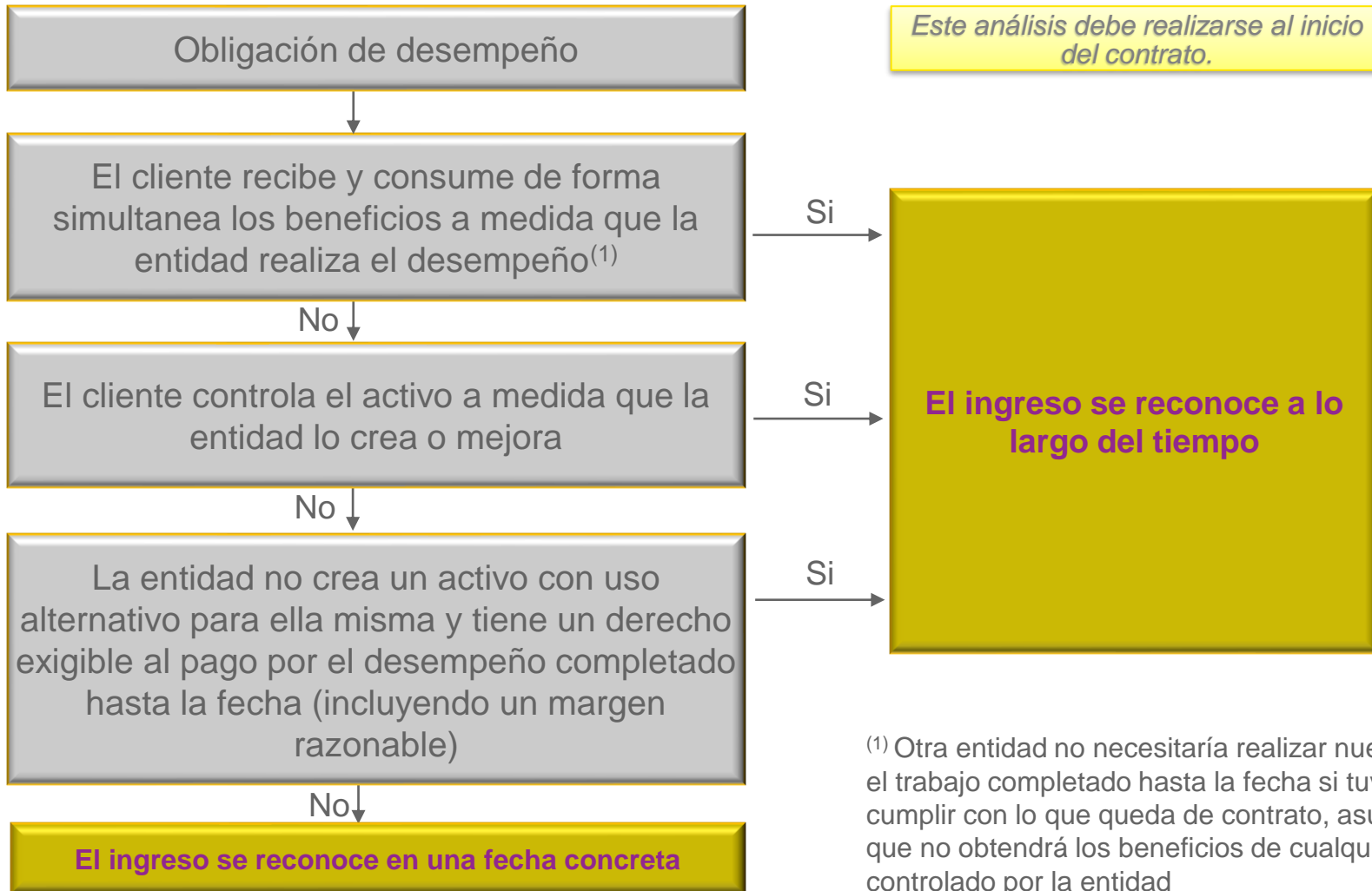
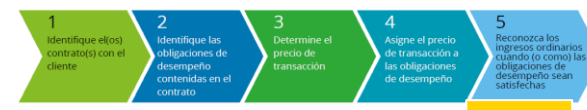
0. Introducción
1. Identificación del contrato con el cliente
2. Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).
3. Determinar el precio global de la transacción.
4. Distribución del precio entre las obligaciones.
5. Reconocimiento de ingresos.
6. Otras cuestiones y ejemplos.

# Reconocimiento del Ingreso



- ▶ Artículo 8. *Criterios de cumplimiento de la obligación*
- ▶ La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca **la transferencia al cliente del control** sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).
  - ▶ ¿Cuándo se **cumple con una obligación**?
  - ▶ Cuando el control de los bienes o servicios subyacentes se transfiere al cliente.
- ▶ Hasta que no se produzca esta circunstancia, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se reconocerán como existencias de acuerdo con los criterios establecidos en la RICAC de abril de 2015, sobre determinación coste de producción.
- ▶ ¿Qué se debe entender por “control”?
- ▶ Capacidad de dirigir el uso y obtener la práctica totalidad de los beneficios derivados del bien o servicio
- ▶ Indicadores de transferencia del control del bien o servicio:
  - ▶ La empresa tiene actualmente un derecho de cobro
  - ▶ El cliente posee la titularidad legal del activo
  - ▶ Se ha entregado la posesión física del activo
  - ▶ El cliente asume los riesgos y ventajas significativos vinculados al activo:
    - ▶ Producir B/S, Mejorar valor de otros activos, Liquidar pasivos, Venta/Intercambio activo.
  - ▶ El cliente ha aceptado el activo

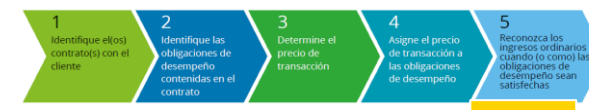
# Reconocimiento del Ingreso (Art. 9 RICAC)



<sup>(1)</sup> Otra entidad no necesitaría realizar nuevamente el trabajo completado hasta la fecha si tuviera que cumplir con lo que queda de contrato, asumiendo que no obtendrá los beneficios de cualquier activo controlado por la entidad



# Reconocimiento del Ingreso



## Ejemplos

**El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios a medida que la entidad realiza el desempeño.**

**Otra entidad no necesitaría realizar nuevamente el trabajo completado hasta la fecha**

- Servicios de training o consultoría in-house donde el cliente consume los servicios inmediatamente.
- Servicios de seguridad o limpieza.
- Servicios de transporte de mercancía que pasa por varios lugares antes de llegar a su destino

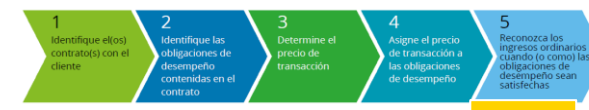
**El cliente controla el activo a medida que la entidad lo crea o mejora**

- Construcción en el terreno del cliente.
- Desarrollo de sistemas informáticos en las oficinas del cliente que controla el activo a medida que se desarrolla
- “Work in progress” que controla el cliente.

**La entidad no crea un activo con un uso alternativo para ella misma y tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha**

- Servicios legales y similares que se pagan por horas
- La construcción de un satélite\*

# Reconocimiento del Ingreso: APRECIACIONES



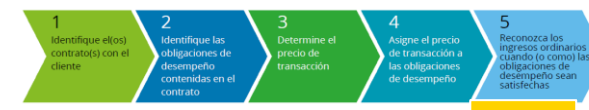
## *El análisis se realiza al inicio del contrato*

**La entidad no crea un activo con un uso alternativo para ella misma y**

**tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha**

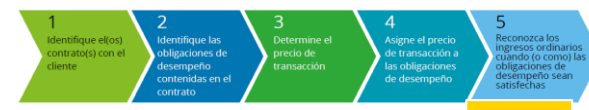
- Debe existir una limitación contractual sustantiva (NIIF 15.B7) ó,
- Incurrir en pérdidas económicas importantes (NIIF 15. B8).
- La compensación es por los costes más un margen (el del contrato o contratos similares) (NIIF 15.B9).
- Si se producen pagos recurrentes, no se cumple si en algún punto del tiempo los costes o margen no se cubre. Por ejemplo, cuando solo se realiza un depósito inicial.
- El derecho puede venir reconocido por normas legales o sentencias judiciales.
- Se cumple si existe un cláusula donde la entidad puede terminar el producto y cobrarlo al cliente en su totalidad. El comprador no puede cancelar el contrato.
- El método utilizado no tiene porqué coincidir con el de medición del grado de avance.

# Reconocimiento del Ingreso: Medición del grado de avance

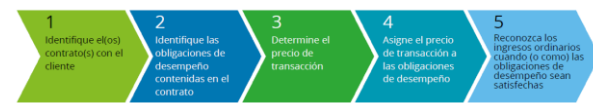


- ▶ Art. 11 RICAC. Obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo.
- ▶ Métodos para medir el progreso y reconocimiento del ingreso.
- ▶ Un solo método para cada obligación y el mismo para obligaciones similares y circunstancias parecidas.
- ▶ La medición debe ser fiable, si no es posible, el ingreso solo puede reconocerse sobre los costes incurridos.
  
- ▶ Método de producto:
  - ▶ Sobre mediciones directas del valor para el cliente de los B/S transferidos hasta la fecha en relación con los B/S pendientes comprometidos.
  - ▶ Ejemplos:
    - ▶ Estudios del desempeño completado hasta la fecha,
    - ▶ Evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados,
    - ▶ Tiempo transcurrido (distribución lineal)
    - ▶ Unidades producidas o entregadas
  - ▶ A veces es difícil medirlo.
  
- ▶ Método de los recursos o inputs.
  - ▶ Se reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño.
  - ▶ Ejemplos:
    - ▶ Recursos consumidos,
    - ▶ Horas de mano de obra gastadas,
    - ▶ Costes incurridos,
    - ▶ Tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada
  - ▶ Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.
  - ▶ Excluyendo: costes que no sean proporcionales al progreso, materiales no aportados a los B/S, desperdicios anormales.

# Reconocimiento del Ingreso



- ▶ Una constructora ha contratado el 1/12/X1 la pavimentación de 100,000 m<sup>2</sup> de un edificio, que durará 3 meses. El precio acordado ha sido de 1 millón de euros.
- ▶ A 31/12/X1 la constructora cuenta con la siguiente información:
  - ▶ Obra ejecutada: 60.000 m<sup>2</sup>
  - ▶ Costes incurridos: 300.000 eur., de un total de 700.000 eur.

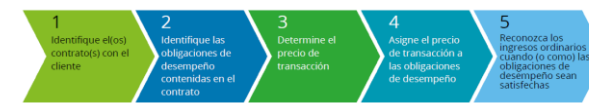


# Contenido: Ingresos



0. Introducción
1. Identificación del contrato con el cliente
2. Identificación de las obligaciones con el cliente (de desempeño).
3. Determinar el precio global de la transacción.
4. Distribución del precio entre las obligaciones.
5. Reconocimiento de ingresos.
6. Otras cuestiones y ejemplos.

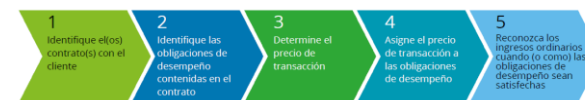
# Otras cuestiones: Licencias



## ► POSIBILIDADES (RICAC 29)

- La licencia se transfiere junto con otros B/S y no es distinta: Una sola obligación a cumplir.
  - Análisis de si la obligación se cumple a lo largo de o en un punto del tiempo.
  
- Si la licencia es una obligación separada, existen dos casos:
  - **Derecho de acceso** durante un tiempo en el que la propiedad intelectual va cambiando de forma significativa.
    - Reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo
  - **Derecho de uso**
    - Reconocimiento del ingreso en un momento del tiempo
  - Excepción: contraprestaciones en función de las ventas o del uso.
    - Reconocimiento del ingreso en momento que más tarde ocurra:
      - Venta o uso
      - La obligación sea satisfecha

# Otras cuestiones: Cuentas anuales



<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b> <b>I. Inmovilizado intangible.</b> 1. Desarrollo. 2. Concesiones. 3. Patentes, licencias, marcas y similares. 4. Fondo de comercio. 5. Aplicaciones informáticas. 6. Otro inmovilizado intangible. <b>II. Inmovilizado material.</b> 1. Terrenos y construcciones.  2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material. 3. Inmovilizado en curso y anticipos. <b>III. Inversiones inmobiliarias.</b> 1. Terrenos. 2. Construcciones. <b>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.</b> 1. Instrumentos de patrimonio. 2. Créditos a empresas. 3. Valores representativos de deuda. 4. Derivados. 5. Otros activos financieros. <b>V. Inversiones financieras a largo plazo.</b> 1. Instrumentos de patrimonio. 2. Créditos a terceros. 3. Valores representativos de deuda 4. Derivados. 5. <i>Otros activos financieros</i> <b>VII. Deudores comerciales no corrientes</b> <b>B) ACTIVO CORRIENTE</b> <b>I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.</b> <b>II. Existencias.</b> 1. Comerciales. 2. Materias primas y otros aprovisionamientos. 3. Productos en curso. 4. Productos terminados. 5. Subproductos, residuos y materiales recuperados. 6. Anticipos a proveedores <b>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.</b> 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios. 2. Clientes, empresas del grupo y asociadas. 3. Deudores varios. 4. Personal. 5. Activos por impuesto corriente. 6. Otros créditos con las Administraciones Públicas. 7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos <b>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.</b> 1. Instrumentos de patrimonio. 2. Créditos a empresas. 3. Valores representativos de deuda. 4. Derivados. 5. Otros activos financieros. <b>V. Inversiones financieras a corto plazo.</b> 1. Instrumentos de patrimonio. 2. Créditos a empresas. 3. Valores representativos de deuda. 4. Derivados. 5. Otros activos financieros. <b>VI. Periodificaciones a corto plazo.</b> 1. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes. 2. Tesorería. 3. Otros activos líquidos equivalentes. <b>TOTAL ACTIVO (A + B)</b>	<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b> <b>I. Provisiones a largo plazo.</b> 1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal. 2. Actuaciones medioambientales. 3. Provisiones por reestructuración. 4. Otras provisiones. <b>II. Deudas a largo plazo.</b> 1. Obligaciones y otros valores negociables. 2. Deudas con entidades de crédito. 3. Acreedores por arrendamiento financiero. 4. Derivados. 5. Otros pasivos financieros. <b>III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.</b> <b>IV. Pasivos por impuesto diferido.</b> <b>V. Periodificaciones a largo plazo.</b> <b>C) PASIVO CORRIENTE</b> <b>I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.</b> <b>II. Provisiones a corto plazo.</b> 1. Obligaciones y otros valores negociables. 2. Deudas con entidades de crédito. 3. Acreedores por arrendamiento financiero. 4. Derivados. 5. Otros pasivos financieros. <b>IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.</b> <b>V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.</b> 1. Proveedores 2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas. 3. Acreedores varios. 4. Personal (remuneraciones pendientes de pago). 5. Pasivos por impuesto corriente. 6. Otras deudas con las Administraciones Públicas. 7. Anticipos de clientes. <b>VI. Periodificaciones a corto plazo.</b>
---	---

Ingresos + derechos incondicionales a recibir contraprestación

Ingresos sin fiabilidad en el grado de avance (por el coste).

Ingresos sin derecho incondicional de contraprestación

Contraprestaciones sin transferencia de producto y gastos por intereses (si procede)

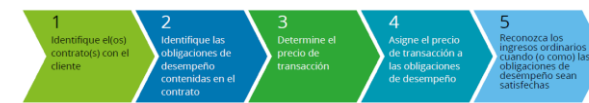
Derechos de devolución

Descuentos sobre ventas, rappels, por pronto pago

Costes incrementales de obtención de un contrato (solo si se incurren si se obtiene el contrato)

<b>A) OPERACIONES CONTINUADAS</b> <b>1. Importe neto de la cifra de negocios.</b> a) Ventas. b) Prestaciones de servicios. <b>2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.</b> <b>3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.</b> <b>4. Aprovisionamientos.</b> a) Consumo de mercaderías. b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles. c) Trabajos realizados por otras empresas. d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos. <b>5. Otros ingresos de explotación.</b> a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente. b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio. <b>6. Gastos de personal.</b> a) Sueldos, salarios y asimilados. b) Cargas sociales. c) Provisiones. <b>7. Otros gastos de explotación.</b> a) Servicios exteriores. b) Tributos. c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales. d) Otros gastos de gestión corriente <b>8. Amortización del inmovilizado.</b> <b>9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.</b> <b>10. Excesos de provisiones.</b> <b>11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.</b> a) Deterioros y pérdidas. b) Resultados por enajenaciones y otras. <b>A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)</b> <b>12. Ingresos financieros.</b> a) De participaciones en instrumentos de patrimonio. a1) En empresas del grupo y asociadas. a2) En terceros. b) De valores negociables y otros instrumentos financieros. b1) De empresas del grupo y asociadas. b2) De terceros. <b>13. Gastos financieros.</b> a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas. b) Por deudas con terceros.  c) Por actualización de provisiones <b>14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.</b> a) Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto. <b>15. Diferencias de cambio.</b> <b>16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.</b> a) Deterioros y pérdidas. b) Resultados por enajenaciones y otras. <b>A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)</b>
--

# Ejemplos



1. En el año 1 un concesionario firma un contrato de venta de un vehículo por 50.000 € (precio de venta al público), que son facturados al entregar el mismo al cliente. Se incentiva la venta “regalando” al cliente el servicio de mantenimiento durante 3 años, cuyo valor de mercado es 1.000 €/año.
2. En el año 1 una empresa de telecomunicaciones firma un contrato con un cliente, comprometiéndose a entregarle “gratuitamente” un teléfono móvil valorado en 300 € y a facturar una tarifa plana mensual de 45 €/mes, con dos años de permanencia.
3. El 1 de enero del año 1 una empresa suscribe un contrato para vender a un cliente 10.000 Kgs. de conservas de pescado a un precio unitario de 20 €. El contrato también estipula que si el cliente adquiere más de 10.000 Kgs. el precio unitario, para todas las unidades, sería de 18 €. A 31 de marzo del año 1 la empresa ha vendido 2.000 Kgs.
  1. ¿Qué importe debe reconocerse como ingresos a 31/marzo/año 1?



# Muchas Gracias

Constancio Zamora Ramírez

[constancio@us.es](mailto:constancio@us.es)

954556050

Dpto. Contabilidad y Economía Financiera

Universidad de Sevilla

Ramón y Cajal 1. 41018 Sevilla

