

Qué cambios se esperan en el PGC: Reconocimiento de Ingresos

4 de Julio de 2019

Ponente

Gemma Soligó, Sòcia d'Auditoria a Grant Thornton

Introducción

Dónde estamos

NIIF / NIC	Fecha entrada en vigor NIIF	Fecha esperada adopción PGC	Comentario
NIIF 9 - Instrumentos financieros	01/01/2018	01/01/2020	Adopción parcial
NIIF 15 - Ingresos de contratos con clientes	01/01/2018	01/01/2020	Adopción total
NIIF 16 - Arrendamientos	01/01/2019	N//A	No está prevista su adopción en España
NIIF 13 - Valor razonable	En vigor	En vigor, parcialmente A partir 01/01/2020	Se adoptarán algunos aspectos como la jerarquía de valor razonable
NIC 32 - Instrumentos financieros - Presentación	En vigor	01/01/2020	Con fecha 11 de marzo se ha publicado en el BOE la Resolución de 5 de marzo del ICAC

Reconocimiento de Ingresos- Proyecto

Proyecto de Real
Decreto de
modificación del
PGC y NOFCAC

Proyecto de Resolución del ICAC
por la que se dictan normas de
registro, valoración y elaboración
de las CCAA para el
reconocimiento de ingresos oír la
entrega de bienes y prestación de
servicios

Disposición derogatoria: Resolución 16 de mayo e 1991
por la que se fijan criterios generales para determinar el
“importe neto de la cifra de negocios”

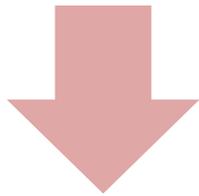


Fecha de publicación: 3 de octubre de 2018

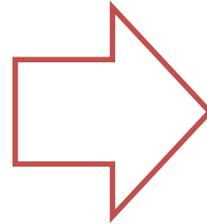
Fecha entrada en vigor: 1.1.2020

NIC 18 ,11
CINIIF 13, 15, 18
SIC 31

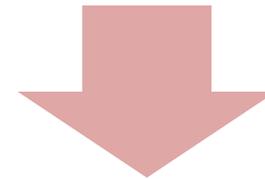
Actual PGC



Basadas en la transferencia de
riesgos y beneficios



NIIF 15



Basada en la transferencia del
control



Adaptación PGC

Reconocimiento de Ingresos - PGC Actual

Tipos de Ingresos NRV 14

Venta de bienes

Trasferencia de riesgos y beneficios
Estimación y valoración fiable
Beneficios económicos

Prestación de servicios

Valoración fiable
Beneficios económicos
Grado de realización

Valoración a valor razonable

Consulta 2 de BOICAC: 78

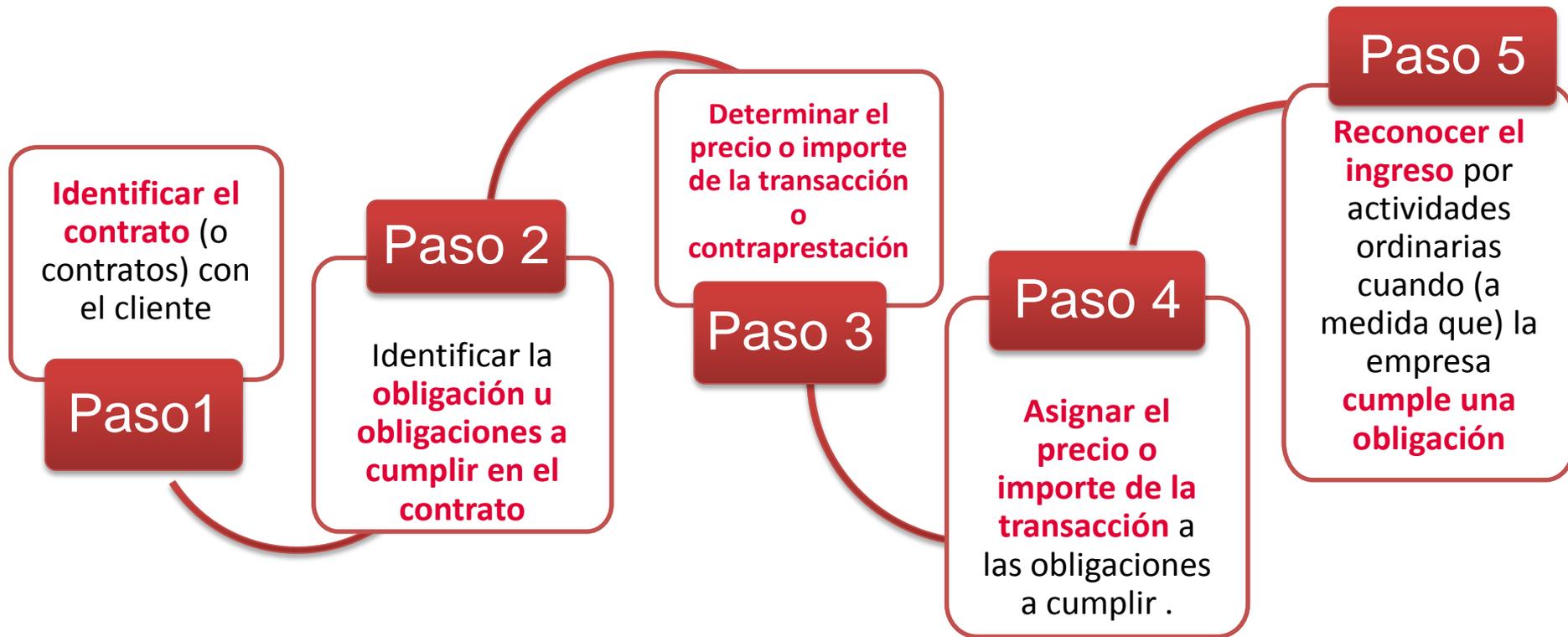
Normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras. Vigencia del método del "contrato cumplido". Contabilización de los denominados contratos "llave en mano".

Consulta 8 de BOICAC: 74

Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias NV 18ª

Nuevo Modelo para el Reconocimiento de Ingresos

El modelo establece **cinco etapas sucesivas (pasos)**, en cuya definición y aplicación será necesario el uso del juicio profesional:



Las conclusiones alcanzadas en el análisis de un contrato serán de obligatoria aplicación a todos los contratos **que tengan características similares.**

Paso 1:

Identificar el contrato (o contratos) con el cliente

Reconocimiento de Ingresos

Paso 1- Identificar el contrato (o contratos) con el cliente

Se cumplen **TODOS** los siguientes requisitos:

- Compromiso cumplimiento **obligaciones**
- Identificación **derechos de cada parte** y **las condiciones de pago**
- **Sustancia comercial**
- Probabilidad recaudación **contraprestación**

Si

Evaluación al principio

Si

PASAR AL PASO 2

No

Contraprestación recibida

- (1) No obligación pendiente
- (2) Resolución contrato

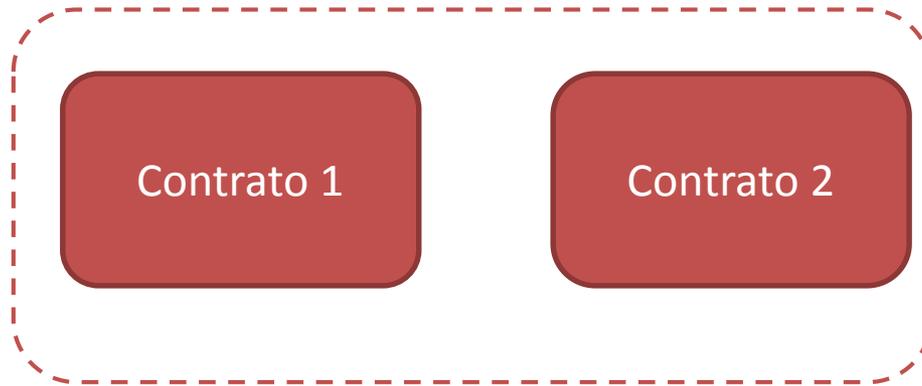
En caso contrario registrará un PASIVO

Reconocimiento de Ingresos

Paso 1- Identificar el contrato (o contratos) con el cliente



Combinación de contratos para ser evaluados como un único contrato:



1 Fueron negociados en conjunto con un único objetivo comercial

2 La contraprestación en un contrato depende del otro contrato

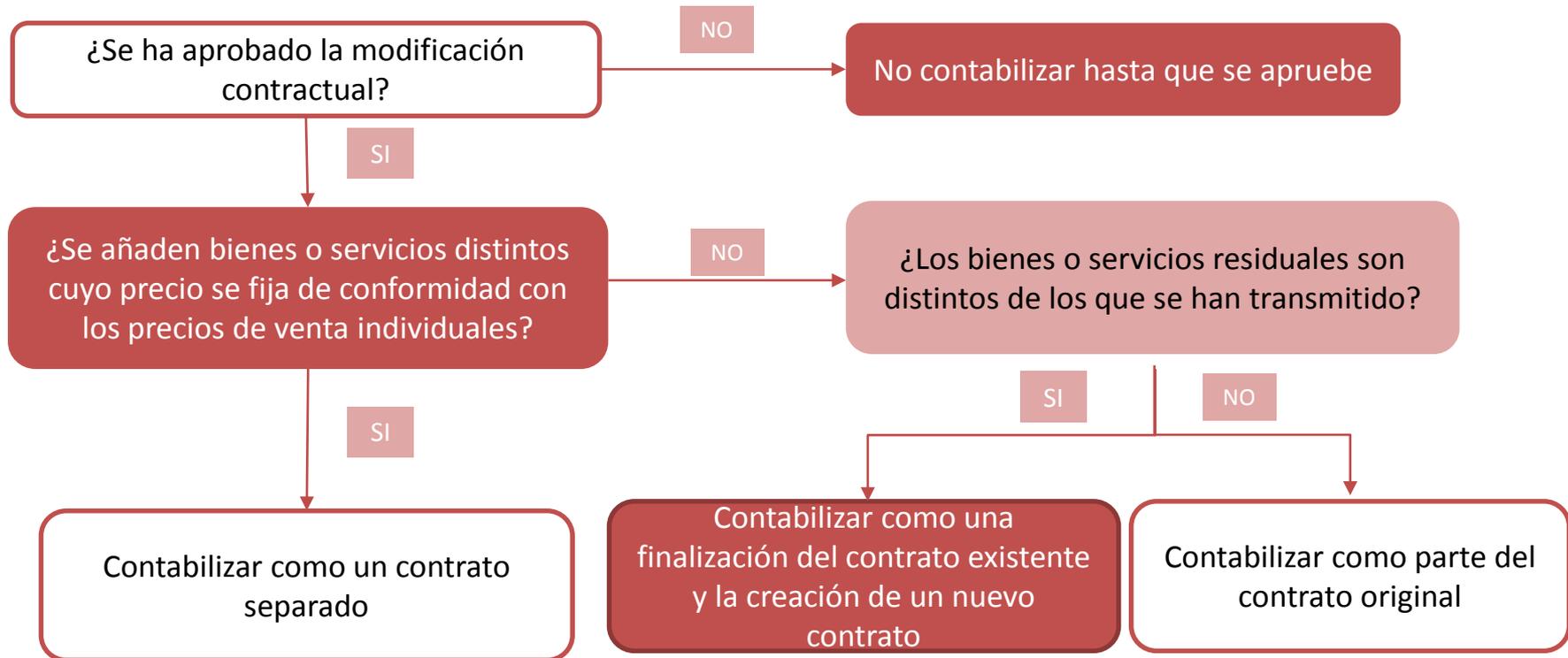
3 Los bienes / servicios constituyen una única obligación contractual

Reconocimiento de Ingresos

Paso 1- Identificar el contrato (o contratos) con el cliente



Modificaciones del contrato



Reconocimiento de Ingresos

Paso 1- Identificar el contrato (o contratos) con el cliente

Ejemplo Modificaciones del contrato

Una entidad **A** se compromete a vender 120 unidades de producto a **B** por importe de 12.000EUR (100 EUR por unidad). Los productos se transfieren al cliente a lo largo de un periodo de 6 meses. Después de haber entregado 60 unidades al cliente el contrato se modifica para incrementar el número de unidades a entregar a 150. Las 30 unidades adicionales no estaban consideradas en el contrato inicial



Ha incrementado el numero de unidades entregadas y el precio, por lo que de acuerdo a la NIIF 15.20 la modificación se registra como un contrato separado.

Habrà dos contratos:

- 120 unidades de producto a 100 EUR
- 30 unidades de producto a 95 EUR

Reconocimiento de Ingresos

Paso 1- Identificar el contrato (o contratos) con el cliente



Modificaciones de los contratos.

Cuando los clientes modifican sus contratos con los operadores por cambios de cantidad de minutos de prepago o añaden nuevos servicios.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 743 millones de euros (Impacto en patrimonio neto).



Modificaciones de los contratos.

Un incremento del nivel de aceptación por parte del cliente. Contratos con negociaciones en curso

El impacto negativo neto de impuestos registrado en reservas a 1 de enero de 2018 por este concepto ascendió a 416,6 millones de euros.



Modificaciones de los contratos.

Reclamaciones a clientes en contratos de construcción.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 192 millones de euros



TECNICAS REUNIDAS

Modificaciones de los contratos.

Requisitos de aprobación en el reconocimiento de ingresos en partidas sujetas a reclamación.

El impacto negativo en patrimonio neto asciende a 34.425 miles de euros a 1 de enero de 2018.



Modificaciones de los contratos.

Transacciones sujetas a contraprestación variable:
Reclamaciones presentadas a clientes e incentivos

El impacto negativo en el patrimonio neto asignable a los accionistas por estos conceptos asciende a 168 millones de euros.

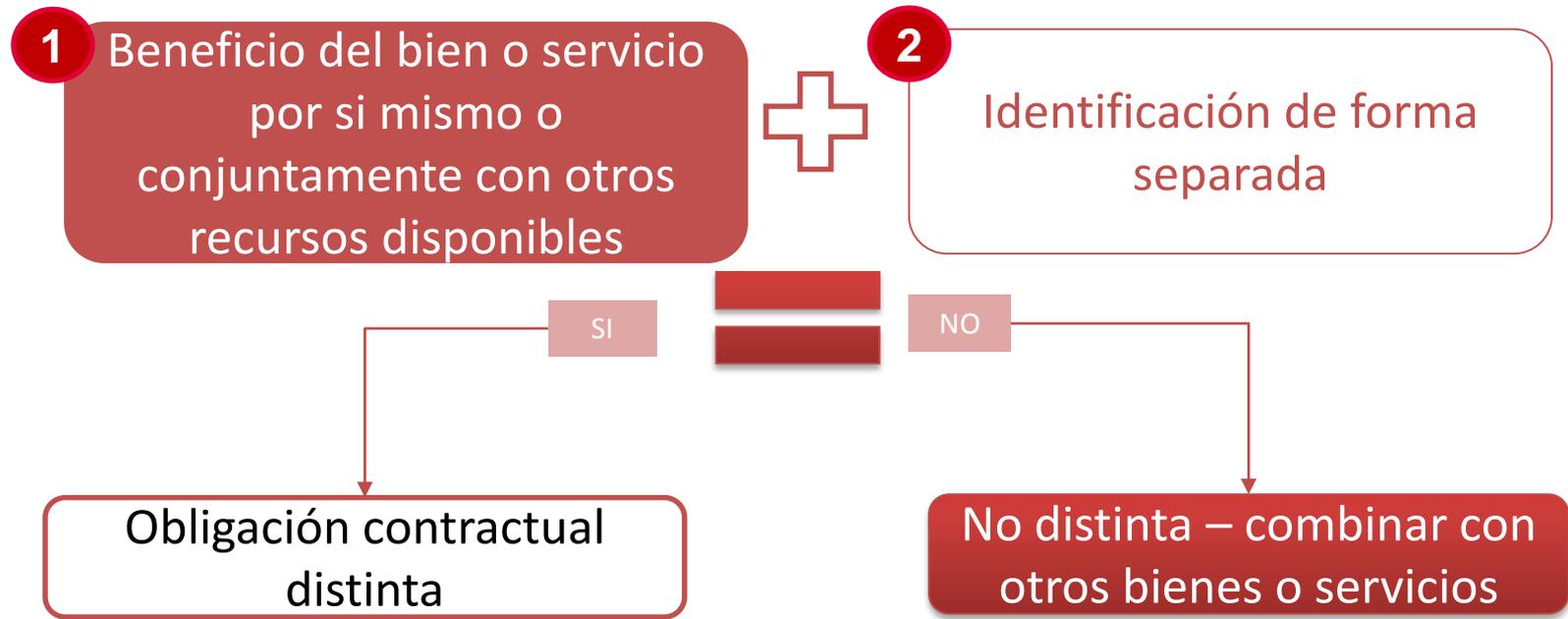
Paso 2:

Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos asumidos

Reconocimiento de Ingresos

Paso 2 – Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato

Bien o servicio es distinto?



Excepción: *Un serie o conjunto de bienes o servicios distintos pero que son sustancialmente similares que son transferidos de la misma manera al cliente pueden conformar una única obligación contractual.*

Reconocimiento de Ingresos

Paso 2 – Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato



BIENES DISTINTOS
EN EL MARCO DEL
CONTRATO

- No servicios de integración significativos
- No modificación o personalización
- No dependencia o interrelación

Reconocimiento de Ingresos

Paso 2 – Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato

Ejemplo:



- La entidad **A** acuerda vender un equipo a un cliente
- Para que el equipo funcione hay que instalarlo. La 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

¿Cuántas obligaciones de desempeño tiene?

	Equipo	Instalación	Mantenimiento
Capacidad de ser distinto	✓	✓	✓
Distinto en el contexto del contrato	✓		✓

Existen dos obligaciones de desempeño, una para el equipo y la instalación y otra para el mantenimiento

Reconocimiento de Ingresos

Paso 2 – Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato

Telefonica

Ofertas de paquetes comerciales que combinan distintos bienes y servicios de telefonía, fija y móvil, datos, internet y televisión,

Este criterio difiere del previo, por el cual no se asignaba a los elementos entregados importes que fueran contingentes a la entrega del resto de elementos pendientes de entregar.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 743 millones de euros (Impacto en patrimonio neto).

 **acciona**

Diferentes obligaciones de desempeño

La nueva norma exige identificar en el momento inicial las distintas de obligaciones de desempeño de forma que el tratamiento del reconocimiento de ingresos de cada obligación se realice contablemente de forma separada.

El impacto negativo neto de impuestos registrado en reservas a 1 de enero de 2018 por este concepto ascendió a 2,3 millones de euros.

ferrovial

Definición de diferentes obligaciones de desempeño en contratos de servicios a largo plazo y asignación de precio a cada obligación.

Se trata principalmente de contratos de larga duración, en los que la sociedad realiza diferentes actividades a lo largo de la vida de la infraestructura (construcción, mantenimiento y reposición).

El impacto negativo en el patrimonio neto asignable a los accionistas de este ajuste asciende a 70 millones de euros.

Paso 3:

**Determinar el precio o importe de la transacción o
contraprestación**

Reconocimiento de Ingresos

Paso 3 – Determinar el precio de la transacción

Contraprestación
variable

Valor esperado

**Importe mas
probable**

*Reversión no
altamente
probable*

Descuentos,
devoluciones,
incentivos,
penalizaciones u otros
elementos similares

Contraprestación
distinta al
efectivo

Valor razonable
elemento
entregado

Valor razonable
del elemento
recibido

Componente
financiero
significativo

Valoración a valor
actual

Pagos al cliente

- Reducción del
precio de la
transacción

Reconocimiento de Ingresos

Paso 3 – Determinar el precio de la transacción



Ejemplo:

Se firma un contrato para la prestación de un servicio de internet, el precio del acuerdo incluye:

1. Importe fijo por el servicio de 100 euros
2. Bono por disponibilidad temprana de 100 euros si la instalación del servicio se termina en 2 días antes de la fecha especificada
3. Bono por rendimiento del servicio durante el tiempo del contrato, un importe entre 0 y 100 euros en sus primeros 12 meses.

¿Cómo se debe estimar a contraprestación variable?

Importe Fijo

No Variable

Bono por
disponibilidad

Importe mas
Probable

Bono por rendimiento
del servicio

Valor esperado

Reconocimiento de Ingresos

Paso 3 – Determinar el precio de la transacción



Se ha determinado que los importes recibidos por la ejecución de conexiones así como los recibidos por el contrato de transporte de gas tienen asociado un componente de financiación significativo

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 28,2 millones de euros



Las penalizaciones con clientes en contratos de construcción por retrasos u otros motivos.

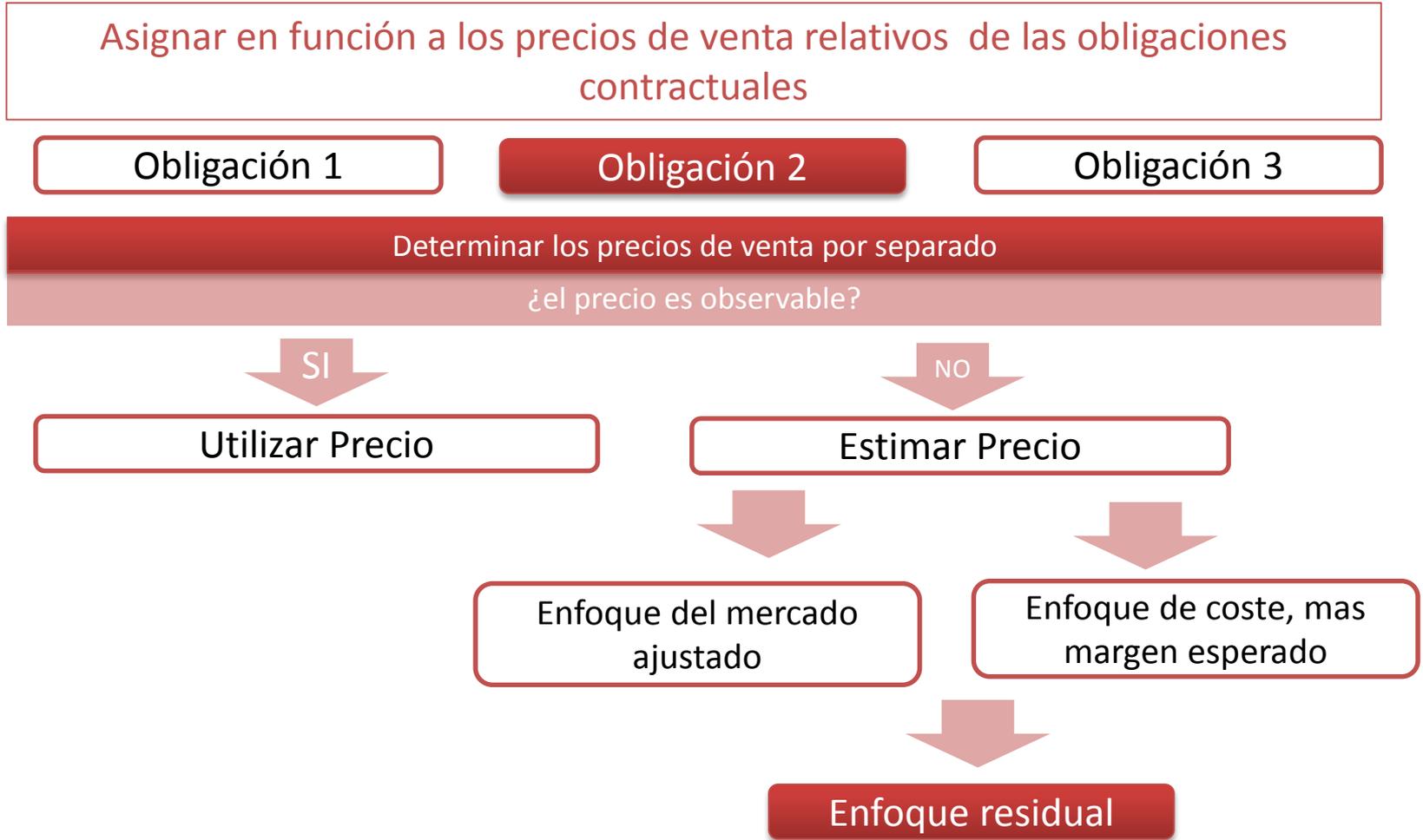
Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 192 millones de euros

Paso 4:

Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir

Reconocimiento de Ingresos

Paso 4 – Asignar el precio de la transacción



No se utilizar la medición de valor razonable

Cuando se cumplen los criterios especificados, puede asignarse un descuento o una contraprestación variable a uno o varios bienes o servicios distintos, pero no a todos ellos

Reconocimiento de Ingresos

Paso 4 – Asignar el precio de la transacción



Ejemplo:

La Sociedad presta un servicio de telefonía móvil mediante un contrato. El tiempo del **servicio es de 2 años**. Se identifican **2 obligaciones de desempeño contractuales**: 1) El equipo / móvil (activo) y 2) servicio de llamadas, transmisión de sms y de datos.

1. Precio total de la transacción es de 650 euros
2. Precio del móvil (información obtenida del sitio web del fabricante) es de 350 euros
3. Precio del servicio (calculado en función al plan de un año que la entidad también comercializa por 15 euros mensuales sin terminal pero con el mismo servicio de llamadas SMS y datos, tiene un precio de 360 euros (24 meses x 15 euros)

¿Qué métodos podría usar la entidad para asignar el precio de la transacción ?

Móvil

Precio observable

Servicio

Valor del mercado
ajustado

Móvil: $650 \times (350/710) = \mathbf{320}$

Servicio: $650 \times (360/710) = \mathbf{330}$

Reconocimiento de Ingresos

Paso 4 – Asignar el precio de la transacción

Telefonica

Asignación del precio a las ofertas de paquetes comerciales que combinan distintos bienes y servicios de telefonía, fija y móvil, datos, internet y televisión

Este criterio difiere del previo, por el cual no se asignaba a los elementos entregados importes que fueran contingentes a la entrega del resto de elementos pendientes de entregar.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 743 millones de euros (Impacto en patrimonio neto).

IAG INTERNATIONAL
AIRLINES
GROUP

Ingresos de programas de fidelización de puntos Avios.

El efecto del cálculo de los precios de venta independientes de cada obligación se ha traducido en un mayor porcentaje de ingresos diferidos en el momento de la emisión, ya que precio de venta independiente de los puntos era superior al valor razonable derivado de la aplicación de CINIIF 13.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 403 millones de euros.

Paso 5:

Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio

Objetivo

- Traspaso de los bienes o servicios comprometidos al cliente

Traspaso

- Obtención del control

Control

- A lo largo de un determinado periodo o en un punto del tiempo
- El control es la capacidad de usar un activo o obtener sustancialmente todos los beneficios asociados a ese activo

Beneficios asociados a un activo

- Producción bienes o proveer servicios
- Mejora otros activos, reducir gastos o cancelar pasivos
- Venta
- Garantía
- Mantenimiento

Reconocimiento de Ingresos

Paso 5 – Reconocimiento ingreso

Punto del tiempo o bien durante un periodo de tiempo?

Beneficios a medida que la entidad los produce /desempeña?



Control a medida que es creado o mejorado?



Uso alternativo para la entidad?



Control a lo largo de un determinado periodo



Redirección del uso del activo?

Derecho exigible de recibir el pago por el trabajo realizado hasta la fecha y espera cumplir con el contrato tal y como se comprometió?



Control en un punto del tiempo

Reconocimiento de Ingresos

Paso 5 – Reconocimiento ingreso



Sin jerarquía



El control es la capacidad de usar un activo o obtener sustancialmente todos los beneficios asociados a ese activo

Reconocimiento de Ingresos

Paso 5 – Reconocimiento ingreso



El cambio de método de reconocimiento de ingresos implantado por el subgrupo Nordex, que se integra en el Grupo Acciona por el método de la participación, por el que se sustituye el método de grado de avance sobre costes incurridos por el de hitos alcanzados.

El impacto negativo neto de impuestos registrado en reservas a 1 de enero de 2018 por este concepto ascendió aproximadamente a 36,6 millones de euros.



Grupo ha determinado la obligación de cumplimiento como la prestación de servicios de telecomunicaciones a sus clientes. El ingreso será registrado a medida que se satisfagan las obligaciones de cumplimiento.

La aplicación de los nuevos criterios supondrá, para aquellos contratos con permanencia en los que existan descuentos o subvenciones, su aplicación durante a vida del contrato, que implicará un mayor Reconocimiento de ingresos durante los meses que dure el descuento y un menor ingreso durante el resto.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 81.317 millones EN ganancias acumuladas.



Se ha modificado el modelo del reconocimiento de ingresos del negocio del club vacacional.

Los Ingresos por ventas del club vacacional, independiente del plazo por el que se cedan los derechos de uso de las unidades comercializadas, se reconocen en la medida que los clientes disfrutan dichos derechos.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 25 miles de euros.

Otras consideraciones

Reconocimiento de Ingresos

Costes del contrato

Costes incrementales de obtención del contrato y costes de cumplimiento del contrato.

Costes de obtención del contrato

Costes de cumplimiento del contrato

Se ha obtenido el contrato?

Otras normas específicas?

Reconocimiento

Alcance de otra norma?

SI

NO

Aplicación norma

Se cumplen **todas** las siguientes condiciones:

- Identificación
- Generación o mejora de recursos
- Recuperación de costes

SI

NO

Activo del contrato

Gasto

Reconocimiento de Ingresos

Costes del contrato

 Costes directos que cumplirían las condiciones para su capitalización	Costes que se reconocen como gasto en el momento en que se incurren 
Mano de obra directa	Costes generales y administrativos
Materiales directos	Costes relacionados con obligaciones contractuales ya realizadas
Asignación de costes relacionados directamente con el contrato	Costes de mermas en materiales, e ineficiencias en costes de personal u otros costes contractuales
Costes explícitamente imputables al cliente	Costes que no se corresponden claramente con obligaciones contractuales no realizadas
Otros costes soportados solo porque la entidad ha formalizado el contrato	

Reconocimiento de Ingresos

Costes del contrato

Ejemplo: Incrementos de costes por la obtención de un contrato

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 costos siguientes para obtener el contrato:

	Euros
Tarifas legales externas por debida diligencia	15.000
Costos de viajes para entregar la propuesta	25.000
Comisiones a empleados de ventas	10.000
<u>Total costos incurridos</u>	<u>50.000</u>

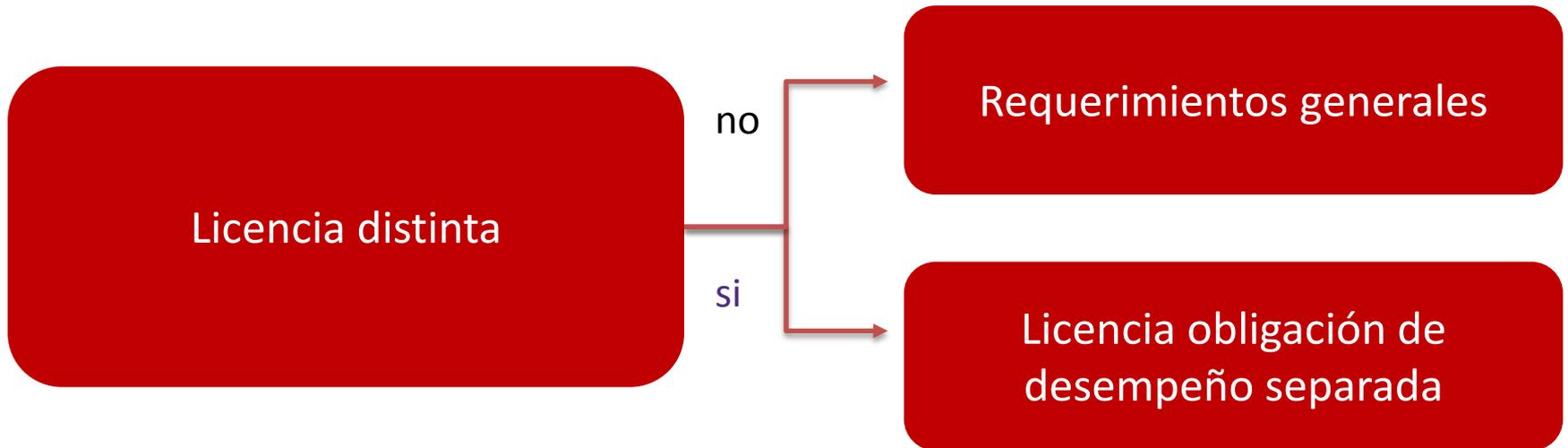
¿ Qué costes directos cumplirían las condiciones para su capitalización?

Reconocimiento de Ingresos

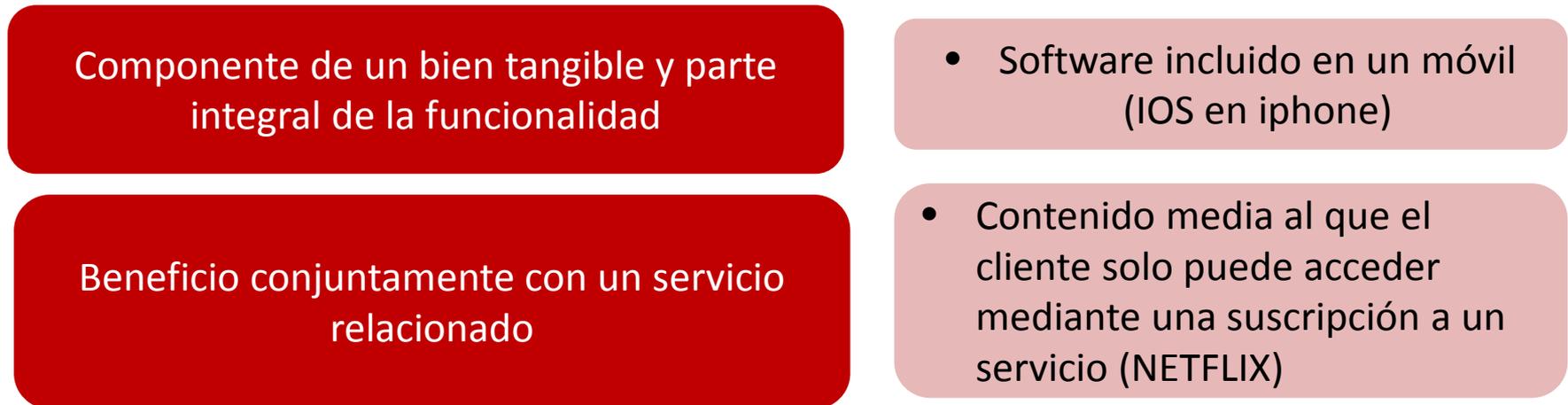
Costes del contrato

Ejemplo: Incrementos de costes por la obtención de un contrato

	Euros
Tarifas legales externas por debida diligencia	15.000 
Costos de viajes para entregar la propuesta	25.000 
Comisiones a empleados de ventas	10.000 
<u>Total costos incurridos</u>	<u>50.000</u>



Licencias no distintas:



Reconocimiento de Ingresos

Contraprestación del principal versus Agente

Principal

Control del bien antes de la transferencia al cliente
Ingreso = importe bruto de la contraprestación

Agente

Organización del suministro de bienes o servicios para otra entidad
Ingreso = Comisión

Indicadores
de que una
entidad es
un agente

No es responsable principal del cumplimiento del contrato

No riesgo de inventario

No discreción para establecer precios

Contraprestación = comisión

Riesgo de crédito

Reconocimiento de Ingresos

Costes del contrato

Telefonica

Reconocimiento de costes que son incrementales para la obtención de un contrato (comisiones por ventas y otros gastos con terceros) y que se espera se van a recuperar, con la posterior imputación a la cuenta de resultados en la misma medida en que se imputan los ingresos relacionados con dicho activo.

Impacto de la primera aplicación de la NIIF 15 fue de 743 millones de euros (Impacto en patrimonio neto).

Naturgy

La NIIF 15 requiere el reconocimiento de un activo por aquellos costes que sean incrementales incurridos para la obtención de contratos con clientes, y que se espere se vayan a recuperar.

Se ha registrado la activación en el Inmovilizado intangible de las comisiones pagadas en ejercicios anteriores para la obtención de contratos de suministro de energía con clientes todavía vigentes a 1 de enero de 2018 de 61 millones de euros con el correspondiente incremento del pasivo por impuesto diferido de 15 millones de euros.

 **acciona**

El reconocimiento de costes de obtención de los proyectos de construcción

El impacto negativo neto de impuestos registrado en reservas a 1 de enero de 2018 por este concepto ascendió a 4,7 millones de euros.

Transición

Transición

Adoptante inicial

1 de enero de 2020 es la fecha de aplicación inicial

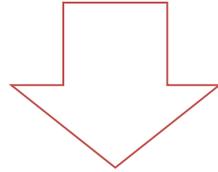
2019

2020

A

Retroactiva. Re expresión de periodos comparativos presentados

B



Retroactivamente. Ajuste en reservas



- Para contratos terminados no re expresión
- Para contratos terminados con contraprestación variable: precio de transacción en la fecha en que se terminó el contrato

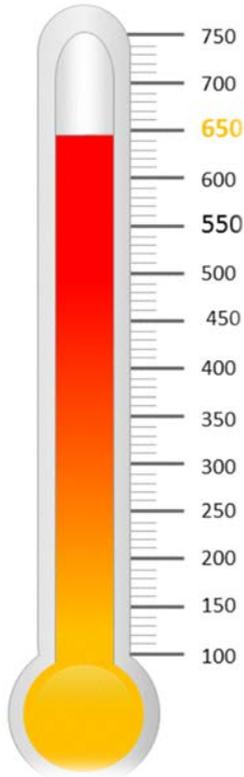
Contratos no terminados en la fecha de aplicación inicial

Impactos Claves

Impactos de las modificaciones

Principales Novedades

Alto



Bajo

Impactos claves

1. Momento de reconocimiento de ingresos
2. Aceleración o diferimiento de ingresos
3. Revisión planificación tributaria
4. Cumplimiento de covenants
5. Planes e incentivos de ventas.
6. Revisión de los procesos y contratos
7. Adaptación los sistemas informáticos
8. Nuevas estimaciones y juicios
9. Revisión de procesos contables y los controles
10. Nuevas y extensas revelaciones en la memoria

Impactos nueva normativa

Impactos por Industria

Consideración características propias de las prácticas de negocio y contratos habituales en cada sector





Paso 1

- Contratos marco

Paso 2

- Acuerdos de utillaje
- Trabajos en curso de los proveedores

Paso 3

- Pagos anticipados
- Componente financiero
- Descuentos potenciales/disminuciones de precios

Paso 4

- “Ahorros de eficiencia”

Paso 5

- Producciones en serie



Paso 1

- **Modificaciones al contrato**

Paso 2

- **Paquetes con múltiples obligaciones de desempeño**
- **Opciones**

Paso 3

- **Asignación del precio total del contrato considerando las múltiples obligaciones de desempeño**

Paso 4

- **Asignación de precio de venta independiente a cada una de las obligaciones de desempeño separadas identificadas**

Paso 5

- **Costos costo incrementales en la adquisición de un contrato costes.**



Paso 1

- Contratos con colaboradores
- Acuerdos de venta a largo plazo

Paso 2

- Incoterms y servicios de transporte

Paso 3

- Contraprestaciones variables

Paso 4

- Valoración separada de contratos de petróleo y gas que impliquen diferentes servicios

Paso 5

- Reconocimiento de ingresos en un punto del tiempo o a lo largo del tiempo



Paso 1

- **Modificaciones del alcance o precio de los contratos**

Paso 2

- **Obligaciones de desempeño separadas de los contratos de construcción**
- **Garantías contractuales**

Paso 3

- **Contraprestaciones elementos variables**
- **Sanciones por incumplimiento de tiempos pactados**

Paso 4

- **Asignación de precios de venta independiente a cada una de las obligaciones de desempeño separadas identificadas.**

Paso 5

- **Costes directamente atribuibles a la obtención de contratos**
- **Costes de cumplimiento de un contrato**
- **Reconocimiento de ingresos en el tiempo o en un punto concreto**



Paso 1

- Combinación de contratos considerando los diferentes tipos de ingresos.

Paso 2

- Obligaciones de desempeño separadas.
- Programas de fidelidad
- Pagos iniciales no Principal vs agente

Paso 3

- Pagos de regalías relacionados con licencias de propiedad intelectual
- Componente financiero

Paso 4

- Asignación de precios de venta independiente a cada una de las obligaciones de desempeño separadas identificadas.

Paso 5

- Comisiones por ventas
- Reconocimiento de ingresos en diferentes momentos



Paso 1

- **Combinaciones de contratos**

Paso 2

- **Garantías para sus productos superiores al plazo de requerimientos legales**
- **Múltiples bienes y servicios dentro de un contrato.**
- **Reducciones de precio contractuales o implícitas,**

Paso 3

- **Contratos con potenciales sanciones**
- **Componente financiero significativo.**

Paso 4

- **Asignación precios de venta independiente a cada una de las obligaciones de desempeño separadas identificadas:**

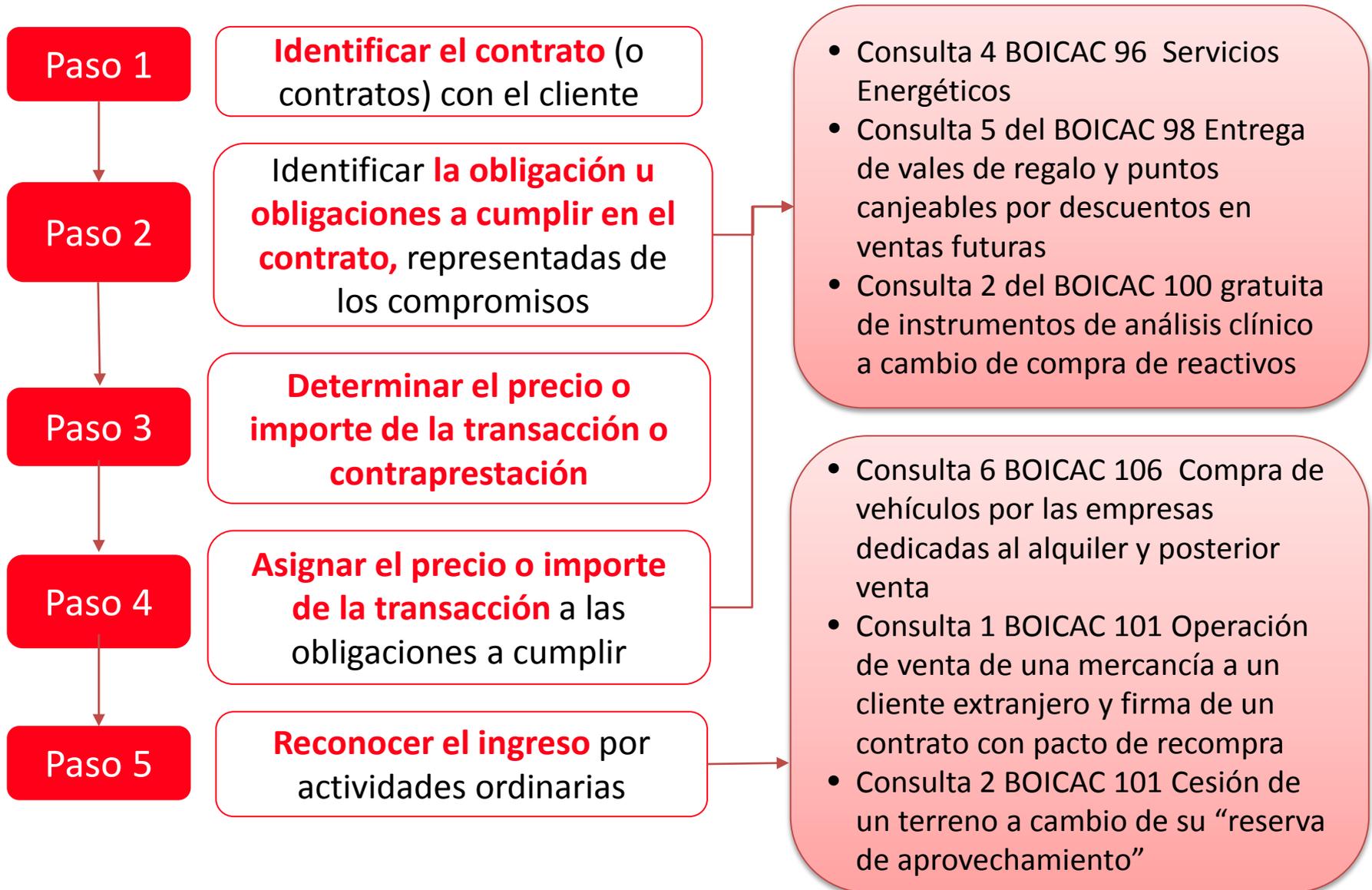
Paso 5

- **Fabricación de activos a medida del cliente y el activos sin uso alternativo para la entidad,**
- **Acuerdos de de entrega posterior a la facturación (Bill-and-hold)**

Consultas al ICAC sobre los Ingresos

Consultas al ICAC en relación a los Ingresos

EL CØL·L3G1



Gracias