

Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya = **EL CØL·L3G1**



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Reconeixement d'ingressos

- Martí Garcia Pons. Professor

JORNADA DE DIÀLEG ENTRE PROFESSORS
UNIVERSITARIS I AUDITORS DE COMPTES

Barcelona, 11 de desembre 2019

Reconeixement d'ingressos

- ✓ Introit
- ✓ Antecedents. El PGC73 i el PGC90
- ✓ Opcions de comptabilització de les vendes
- ✓ El PGC07. Un Pla alineat amb les NIIF
- ✓ La resposta local a la segona revolució comptable
- ✓ La NIIF 15. Ingressos ordinaris procedents de contractes amb clients

Introito: el reto docente

- ✓ Hay una relación inversa entre el tiempo destinado a la enseñanza de la contabilidad en los grados ADE, y el incremento de la complejidad de la normativa contable.
- ✓ ¿Cómo abarcar tanta y tan compleja normativa? !Y tan cambiante!



La respuesta está en... Un enfoque basado en el MARCO CONCEPTUAL

<http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Framework-based-teaching-material.aspx>

<https://www.aeca.es/old/pub/monog/preparacioninformacion.htm>

Antecedentes. El PGC73 y el PGC90

PGC73

- ✓ Principio del devengo (que incluye prudencia)

PGC90

- ✓ Principio del devengo
- ✓ Principio de correlación de ingresos y gastos
- ✓ Norma de valoración 18ª
- ✓ NECA 9ª Cifra anual de negocios
- ✓ RICAC de 16 de mayo de 1991 para determinar el importe neto de la cifra de negocios

Opciones de contabilización de los ingresos

- ✓ En función de los cobros
 - Contraria al principio del devengo
- ✓ Porcentaje de realización
 - Opción de la OMH de 1 de julio de 1980 (1ª adaptación sectorial EI)
 - Descartado por el grupo de trabajo APGCEI
 - Opción de la APGEC
 - Opción PGC 2007 para prestación de servicios ↔ Método del contrato cumplido
 - NIC 11 Contratos de construcción ↔ Cost recovery method
- ✓ Cuando los inmuebles esten sustancialmente terminados
 - Opción APGCEI
- ✓ Transmisión o no de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes
 - Opción PGC 2007 (antes de la reforma)

El PGC07. Un Plan alineado con las NIIF

- ✓ Marco conceptual:
 - Prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica
 - Principio del devengo
 - Definición de ingresos
 - Criterios de registro o reconocimiento contable de los ingresos
 - Correlación de ingresos y gastos
- ✓ Norma de registro y valoración 14ª
- ✓ NECA 7ª (PyG) y 11ª (cifra anual de negocios)

La respuesta local a la segunda revolución contable.

- ✓ Opción escogida = MODELO CONTABLE DUAL
 - Limita la obligación de las normas del IASB a lo establecido por la UE (cuentas consolidadas de grupos que cotizan)
 - Reforma de la legislación mercantil-contable, desarrollada posteriormente en un nuevo PGC, en armonía y coherencia con el marco conceptual de la normativa contable internacional, pero sin asumir las NIIF en su totalidad.
- ✓ Las continuas modificaciones de las NIIF producen la necesidad de nuevas adaptaciones del PGC para mantener el objetivo de su alineación con aquellas normas.

- ✓ RD 1159/2010, de 17-IX
- ✓ RD 602/2016, de 2-XII

La respuesta local a la segunda revolución contable.

NUEVAS NORMAS IASB	CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS	CUENTAS ANUALES INDIVIDUALES ⁽²⁾
NIIF 9. Instrumentos financieros	Aplicación directa normas IASB, si cotiza en bolsa.	Adaptada parcialmente en el proyecto PGC
NIIF 15. Ingresos		Adaptada en gran medida (proyectos: PGC + resolución)
NIIF 16. Arrendamientos	Aplicación voluntaria directa normas IASB, si NO cotiza en bolsa ⁽¹⁾	No se incluye en el proyecto de PGC
NIIF 13. Valor razonable		Adaptada en el proyecto de PGC ⁽³⁾

(1) Los grupos no cotizados que optaron por no amortizar el Fondo de Comercio ahora tienen que aplicar la NIIF 16

(2) Las cuentas anuales individuales de las entidades financieras aplican la Circular del Banco de España en línea con las normas IASB

(3) Se ha introducido el criterio del valor razonable menos los costes de venta en la NRV 10ª como excepción a la regla general

Precedentes en la normativa contable española

- Presidente del ICAC
- Exposición de motivos proyecto PGC

- ✓ Art. 34.2 del Código de Comercio
- ✓ Apartado 1 Marco Conceptual PGC 2007
 - *Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.*

Precedentes en la normativa contable española

- ✓ NRV 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicios” PGC 2007
 - *... con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.*

Precedentes en la normativa contable española

- ✓ Consulta nº 5 BOICAC 98/JUNIO 2014. Sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras
- ✓ Consulta nº 2 BOICAC 100/DICIEMBRE 2014. Cesión gratuita de elementos del inmovilizado material a los clientes. NRV 8ª y NRV 14ª

La NIIF 15. Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

- ✓ La NIIF 15 presenta de forma integrada todos los requerimientos aplicables y sustituye a las normas de reconocimiento de ingresos, las NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias y las NIC 11 Contratos de construcción, así como otras interpretaciones del IFRIC relacionadas (13, 15, 18 y SIC 31).
- ✓ La nueva norma crea un único modelo de reconocimiento de ingresos para los contratos con clientes. Con ello se pretende incrementar la consistencia y comparabilidad de las políticas contables entre las diferentes industrias.

Permite comparar una magnitud tan relevante como la cifra de negocios

NIIF 15

Un único modelo de ingresos recogido en una sola norma

Basado en la transferencia del control

Una entidad reconoce la venta cuando se han satisfecho las obligaciones de desempeño mediante el traspaso de los bienes o servicios comprometidos al cliente.

El traspaso ocurre cuando el cliente obtiene el control

Para algunas obligaciones de desempeño el control se transfiere a lo largo de un determinado periodo mientras que en otros casos el control se transfiere en un punto del tiempo

El control es la capacidad de usar un activo o obtener sustancialmente todos los beneficios asociados a ese activo (utilizar el activo para producir bienes o proveer servicios, usar el activo para mejorar otros activos, vender el activo, utilizar el activo como garantía, etc..)

NIIF derogadas

Tres modelos (entrega de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción) y diversas normas

Basado en la transferencia de riesgos y beneficios

Criterios generales

- Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción
- El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad
- Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad (se puede determinar el margen de manera fiable)

Entregas de bienes

- Los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad han sido transferidos al comprador y no existe control efectivo sobre los bienes
- La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente a la propiedad

Contratos en construcción

Para contratos basados en coste + margen el ingreso se reconoce cuando se cumplen los criterios generales

Para los contratos con un precio fijo hay dos criterios adicionales:

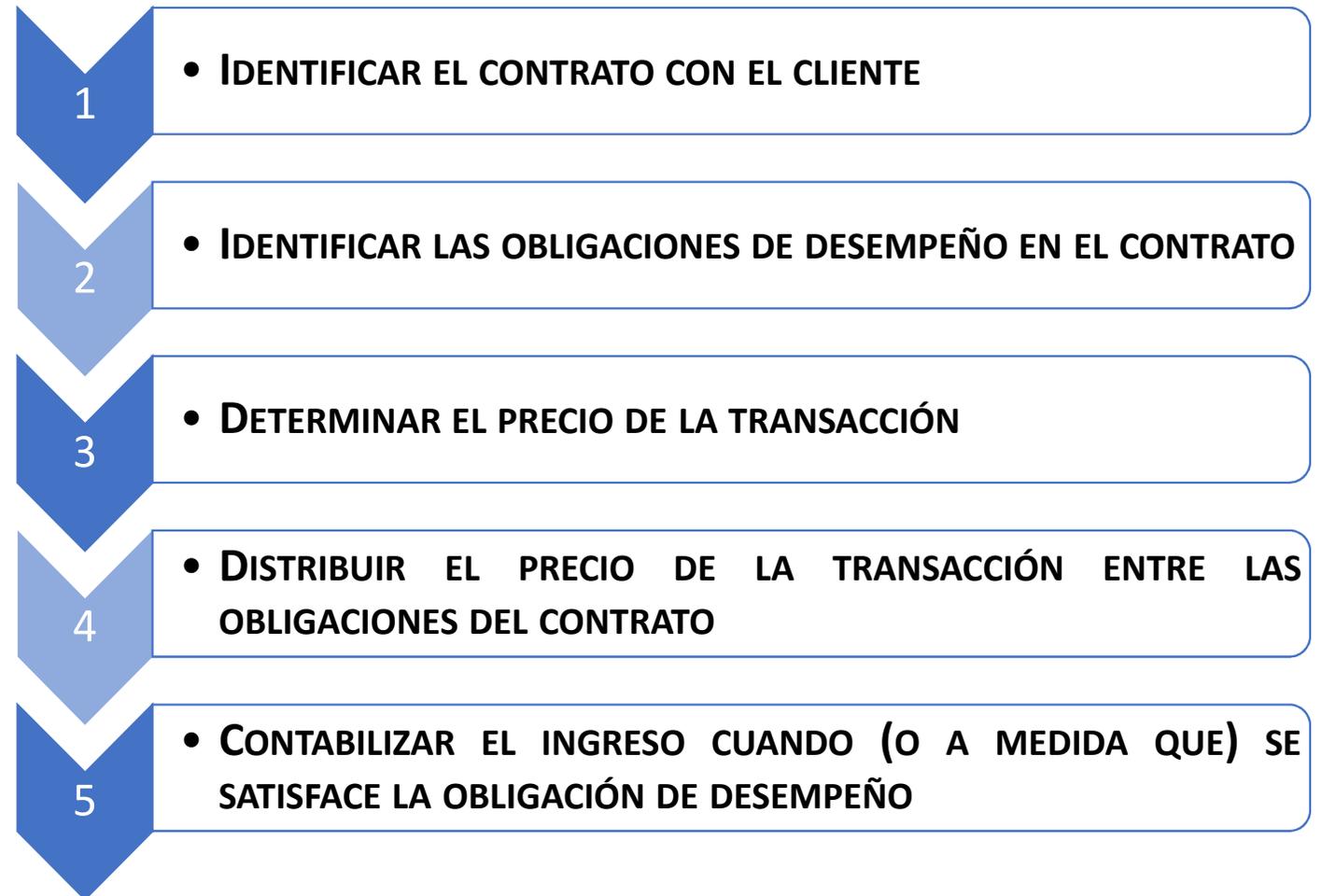
- El resultado del contrato se puede estimar fiablemente
- El grado de avance del contrato se puede estimar fiablemente

Introducción y alcance general

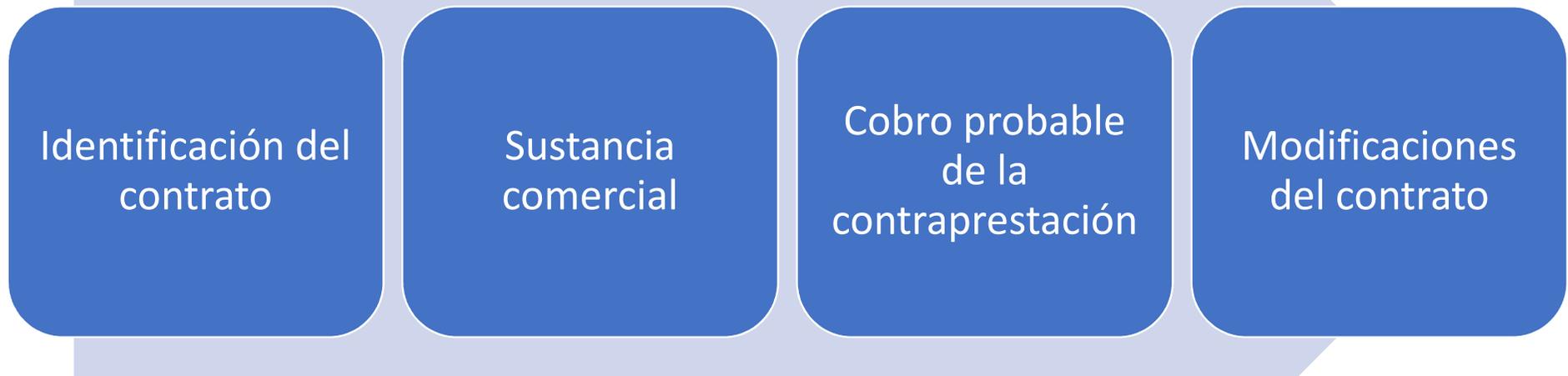
- ✓ El nuevo modelo es aplicable a todos los contratos con clientes salvo aquellos que estén dentro del alcance de otras NIIF:
 - ✓ Arrendamientos
 - ✓ Instrumentos financieros
 - ✓ Contratos de seguros
- ✓ Quedan excluidos los intercambios no monetarios entre compañías de la misma rama de actividad para facilitar ventas a clientes.
- ✓ Por tanto, la NIIF 15 aplica a contratos con clientes relativos a:
 - ✓ Ventas de bienes
 - ✓ Prestaciones de servicios
 - ✓ Licencias o royalties
- ✓ La ventas de bienes que no constituyen parte de las actividades ordinarias de la entidad quedan sujetas a algunos de los requerimientos de la NIIF 15 (por ejemplo operaciones de Sale & Leaseback).

Un modelo de cinco pasos

El ingreso se contabiliza cuando el cliente obtiene el control de los bienes o de los servicios prestados, según 5 etapas:



Paso 1: identificar el contrato



Paso 1: identificar el contrato

- ✓ Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles
 - Puede ser oral, escrito o por práctica habitual
 - Un contrato no existe si las partes pueden unilateralmente terminar un contrato no ejecutado sin compensar a la otra parte
- ✓ Criterios a cumplir al inicio del contrato (todos)
 - Aprobado por las partes, que se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones
 - Se pueden identificar los derechos de cada parte
 - Se pueden identificar las condiciones de pago
 - Tiene sustancia comercial
 - Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho (la mayor parte)

Paso 1: identificar el contrato

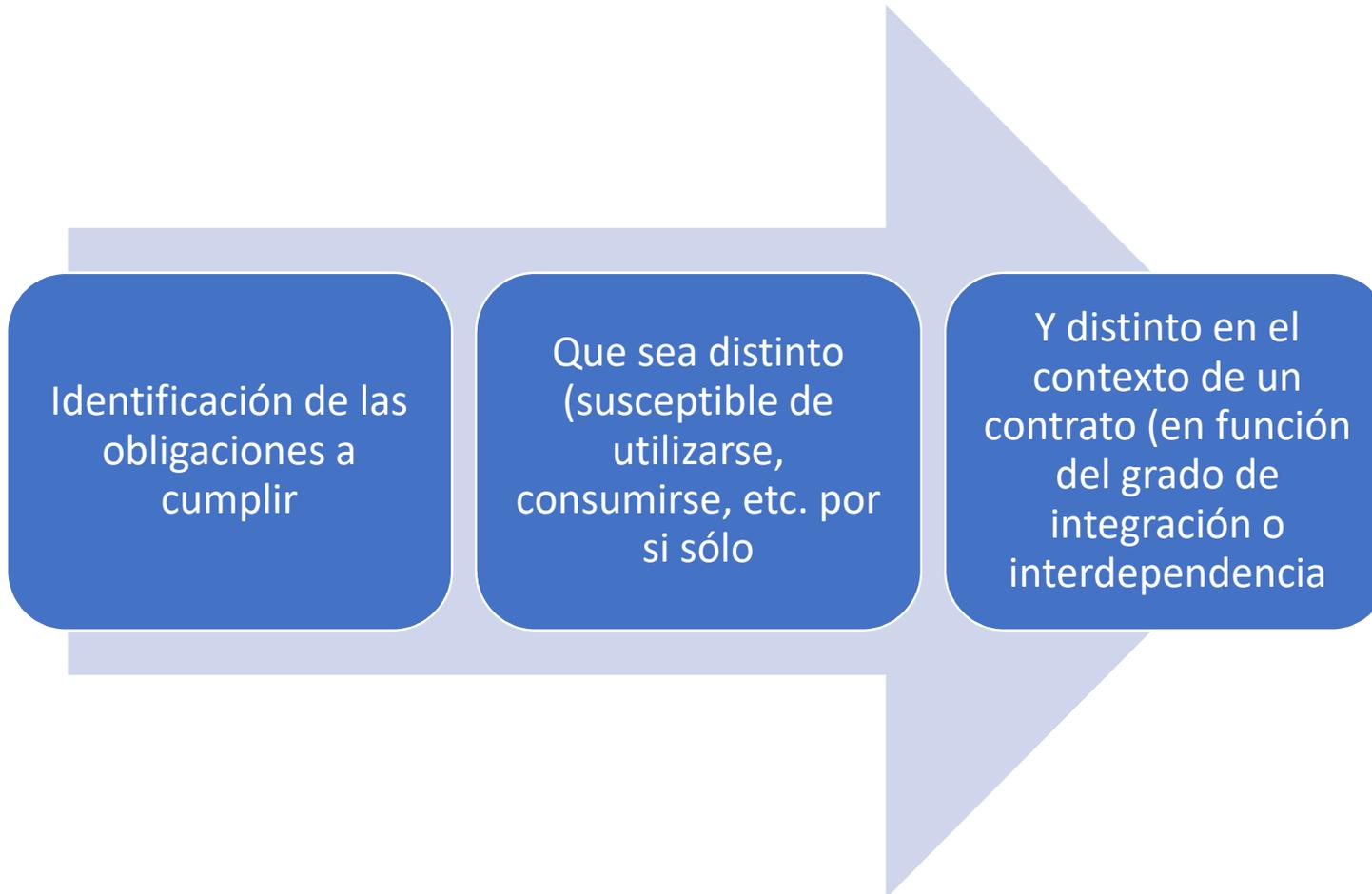
✓ Combinación de contratos

- ✓ Los contratos se realizan aproximadamente al mismo tiempo con el mismo cliente (o partes relacionadas), y
- ✓ Se da una de las siguientes circunstancias:
 - a) Los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único
 - b) El precio de un contrato depende del precio o desempeño de otro contrato
 - c) Los contratos incluyen bienes o servicios que suponen una única obligación de desempeño

✓ Modificaciones del contrato

- ✓ Nuevos bienes o servicios distintos y a su precio habitual de venta – Contrato separado adicional (dos contratos)
- ✓ Nuevos bienes o servicios distintos, pero no a su precio habitual de venta – Cancelación del contrato anterior y creación de un nuevo contrato
- ✓ Nuevos bienes o servicios que no son distintos – Reevaluación del contrato existente

Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño



Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño

Modelo de dos pasos para identificar las obligaciones de ejecución diferentes

Paso 1: Analizar si el bien o servicio es susceptible de ser diferente

El cliente puede utilizar el bien o servicio ya sea sólo o en combinación con otros recursos que ya tenga o pueda adquirir

Paso 2: Analizar si el bien o servicio es diferente en el contexto del contrato

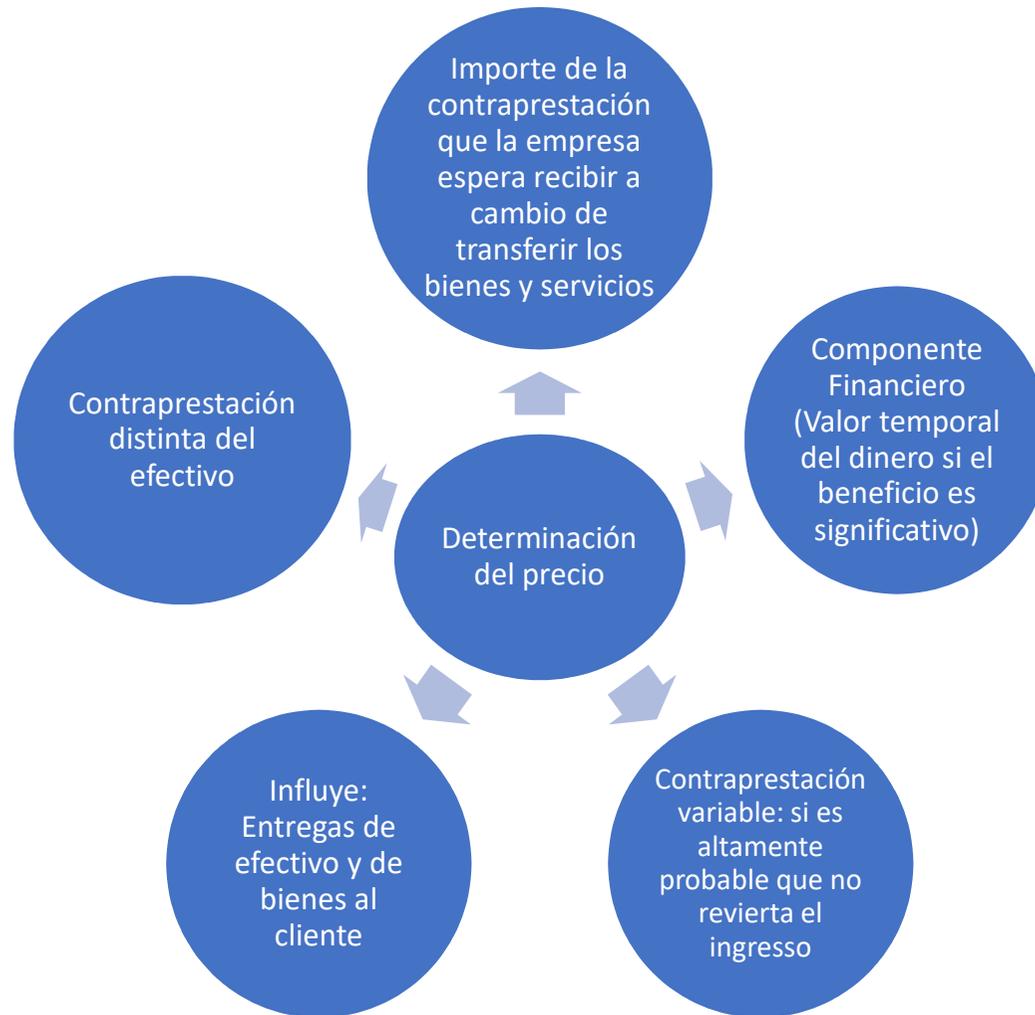
El bien o servicio no depende en gran medida, ni está muy interrelacionada, con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato

Hay que evaluar el grado de integración, el nivel de adaptación y la secuencia temporal de cumplimiento

Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño

- ✓ Garantías concedidas a terceros
 - ✓ Bajo la NIIF 15 las garantías concedidas a clientes tienen que registrarse como una obligación de desempeño separada si proporcionan al cliente un servicio más allá de asegurar que el producto cumple con determinadas especificaciones técnicas.
- ✓ Descuentos en futuras compras
 - ✓ Si la opción le da al cliente un derecho “material” (adicional y significativo) para la compra futura de bienes o servicios con un descuento adicional o de forma gratuita, la opción se considera como una obligación de ejecución separada.
- ✓ Derecho de devolución
 - ✓ No se debe reconocer venta por los importes que la empresa espera sean devueltos
- ✓ Principal versus Agente
 - ✓ Se incluyen indicadores para identificar situaciones donde una entidad actúa como agente en vez de principal y, por tanto, debe contabilizar los ingresos por la comisión o los honorarios

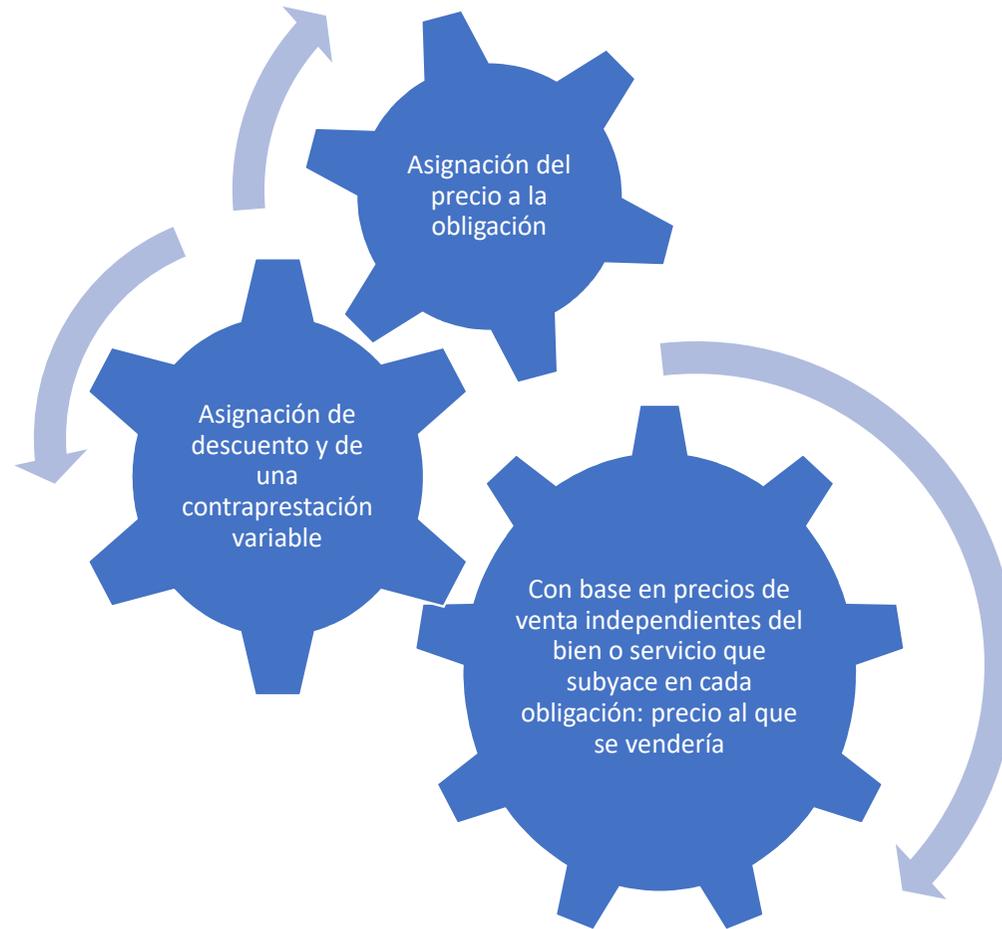
Paso 3: Determinar el precio de la transacción



Paso 3: Determinar el precio de la transacción

- ✓ El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la entidad espera obtener por transferir los bienes o servicios al cliente.
- ✓ Pago al cliente: Todo pago realizado a un cliente se contabiliza como una reducción del precio de venta, excepto si, a su vez, está vinculado a una compra al cliente de bienes y servicios diferenciados.
- ✓ En caso de contraprestación no-monetaria, el precio de la transacción será el valor razonable del activo recibido.
- ✓ Pago variable: se estima el importe (valor esperado o importe más probable) y sólo se registra el ingreso si es altamente probable que no se va a revertir
- ✓ Valor temporal del dinero: Si el efecto de la actualización financiera es significativo (se usa como referencia un año) la venta se contabiliza por su valor actual
- ✓ Cobros iniciales no reembolsables: El registro contable de los *upfront fees* dependerá de si el pago de los mismos implica en sí la transferencia de bienes o servicios

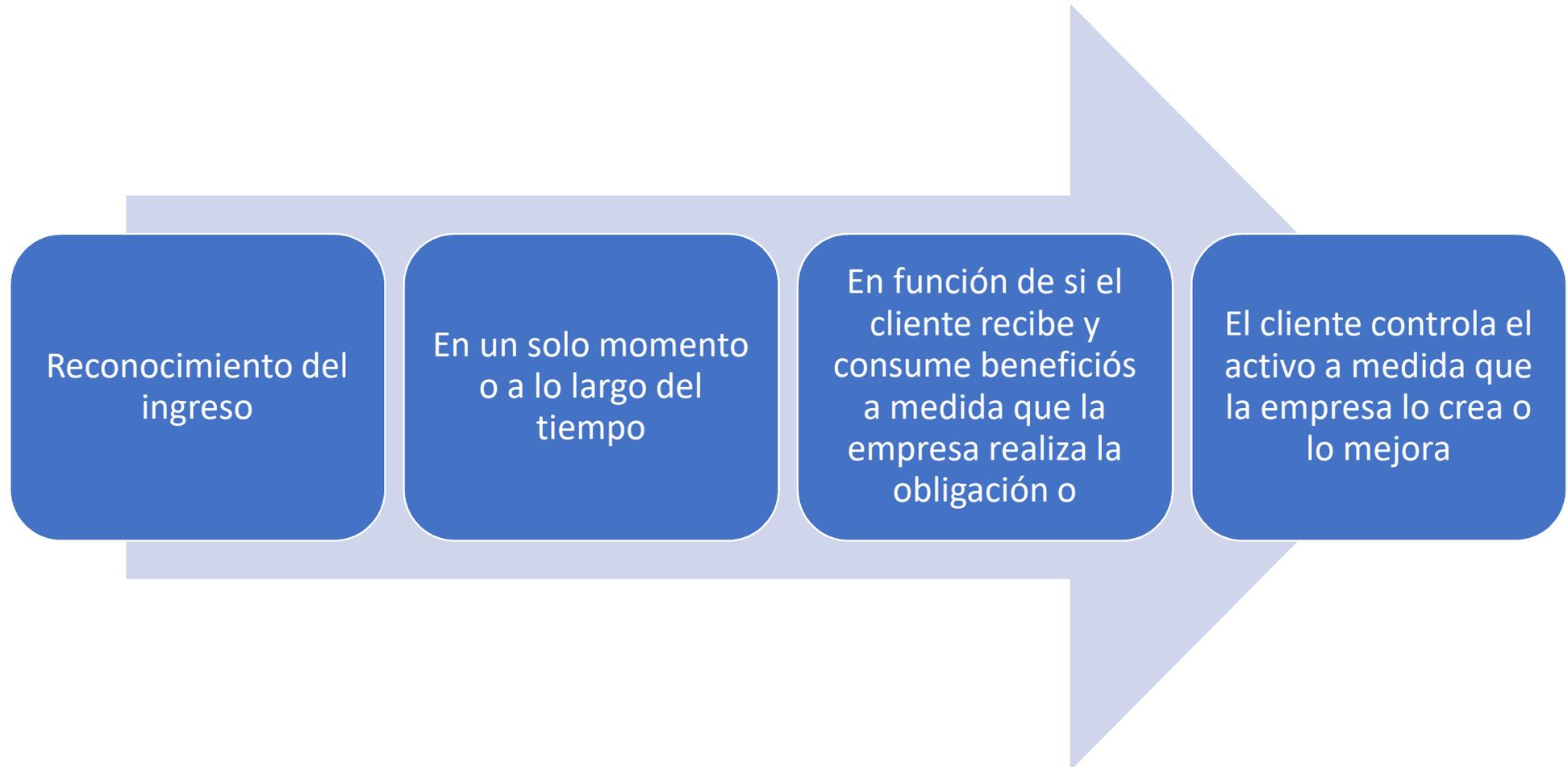
Paso 4: Asignar el precio a las diferentes obligaciones de ejecución



Paso 4: Asignar el precio a las diferentes obligaciones de ejecución

- ✓ El precio de la transacción generalmente se asigna a las obligaciones de ejecución sobre la base de los precios de venta individuales.
- ✓ Precio de venta individual (PVI) es el precio al cual el bien o el servicio se vendería por separado, en circunstancias similares y a clientes similares
- ✓ En caso de precio directamente observable, éste es el precio de venta individual
- ✓ Este precio puede ser distinto al precio del contrato o al precio de catálogo
- ✓ Si la suma de los precios de venta individuales de los bienes o servicios incluidos en el contrato es superior al precio total del contrato, la diferencia (descuento global) generalmente se repartirá proporcionalmente al precio asignado a cada obligación de ejecución

Paso 5: Reconocer el ingreso cuando se satisface la obligación de ejecución



Paso 5: Reconocer el ingreso cuando se satisface la obligación de ejecución

- ✓ El ingreso se reconoce cuando se transfiere el control al cliente de un bien o servicio (la capacidad de dirigir su uso y de recibir los beneficios derivados del mismo)
- ✓ Se determina la fecha en la cual el control se traspasa teniendo en cuenta los siguientes indicadores:
 - El cliente está obligado a pagar – nace el derecho de cobro
 - El cliente tiene el título de propiedad jurídica
 - El cliente tiene la posesión física del bien
 - El cliente tiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo
 - El cliente ha aceptado el bien

Paso 5: Reconocer el ingreso cuando se satisface la obligación de ejecución

- ✓ El traspaso del control de un bien o servicio es continuo si se cumple una de las siguientes condiciones:
 - El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a la ejecución de cada tarea
 - Otra compañía no tendría que “empezar de cero” si tuviera que cumplir con lo que queda de contrato, asumiendo que no obtendrá los beneficios de cualquier activo controlado por la entidad
 - La entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida de su creación o mejora, o
 - La entidad no crea un activo que tiene un uso alternativo para la entidad y ésta tiene un derecho de cobro por los trabajos realizados hasta la fecha (incluyendo un margen razonable)

Costes de obtención y cumplimiento del contrato

- ✓ Se tienen que capitalizar los **costes incrementales** de obtener un contrato, que son aquellos en los que no se habría incurrido si el contrato no se hubiese obtenido, si se espera recuperarlos (Comisiones de éxito, costes legales, etc.)
 - Si el contrato dura menos de un año, se pueden contabilizar directamente como un gasto
- ✓ Se admite la capitalización de **costes relacionados con el contrato** (personal, materiales, etc.) que no puedan ser capitalizados de acuerdo a otra norma si:
 - Están directamente relacionados con un contrato
 - Generan recursos que la empresa usará para satisfacer obligaciones de ejecución futuras
 - Son recuperables
- ✓ Los costes capitalizados son:
 - Amortizados según un ritmo coherente con el ritmo del traspaso al cliente de los bienes/servicios del contrato (o de un contrato futuro específico)
 - Deteriorados si su valor contable es superior a los pagos a recibir por los bienes y servicios correspondientes, minorados por los costes a incurrir para proporcionar esos bienes y servicios

Información a revelar en la memoria

ACTIVOS Y PASIVOS DEL CONTRATO

Se definen nuevas categorías de activos y pasivos

- Activos del contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando este derecho esta condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad)
- Pasivos del contrato: La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente

Estas categorías se presentarán por separado en el balance y se informará en la memoria de su movimiento junto con el de las cuentas a cobrar

JUICIOS SIGNIFICATIVOS

Una entidad revelará los juicios y cambios en los juicios realizados en aplicación de la NIIF 15 que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos por contratos con clientes. En concreto se explicarán los juicios de valor e hipótesis, así como los cambios en los mismos, utilizados al determinar:

- El calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño. Indicando los métodos utilizados para medir el grado de avance en las obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo, así como una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.
- El precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño
- Para las obligaciones de desempeño satisfechas en un momento determinado hay que revelar los juicios de valor significativos realizados para determinar cuando obtiene un cliente el control de los bienes y servicios comprometidos
- Juicios de valor significativos utilizados en la determinación del precio de transacción y su asignación a las obligaciones de desempeño

Información a revelar en la memoria

CONTRATOS CON CLIENTES

- Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes
- Cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con NIIF 9) sobre cualquier cuenta a cobrar o activos del contrato
- Información de ingresos ordinarios por categorías que representen la forma en que la naturaleza, el importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan comprender la relación de esta información con la que se proporciona si la entidad aplica la NIIF 8, *Segmentos de Operación*
- Una entidad revelará la siguiente información para los saldos de contratos
 - Los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato si no se revelan por separado en el balance
 - Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo de pasivos de contratos al comienzo del periodo
 - Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (debidos por ejemplo a cambios en el precio de transacción)
- Relación entre el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño y el calendario de pagos y los efectos de esa relación sobre los activos y pasivos de los contratos con clientes
- Explicación cuantitativa y cualitativa sobre los cambios significativos en los saldos de activos y pasivos de contratos con clientes
- Información sobre sus obligaciones de desempeño, incluyendo
 - Cuando la entidad satisface normalmente sus obligaciones de desempeño
 - Los términos de pagos significativos
 - La naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando aquellos casos en los que la entidad opera como agente
 - Las obligaciones de reembolso, devolución y similares
 - Los tipos de garantías y obligaciones separadas
- Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:
 - El importe agregado del precio de transacción asignado a las obligaciones no satisfechas. Esta información no será necesaria para i) las obligaciones de contratos con duración inferior a un año ni para ii) las obligaciones satisfechas a lo largo del tiempo en las que la contraprestación se determina directamente en base al valor transferido al cliente
 - Cuando se espera reconocer el ingreso para las obligaciones no satisfechas mencionadas en el párrafo anterior (cuantitativa o cualitativamente)

Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya = **EL CØL·L3G1**



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Moltes gràcies

Martí Garcia Pons
Professor associat del Departament d'Empresa
Secció de Comptabilitat
Facultat d'Economia i Empresa
Avgda. Diagonal, 696. Despatx 327
08034 Barcelona
martigarciapons@ub.edu
Tel. +34 934 03 59 02