



MOORE



Circular sobre

Reconocimiento de ingresos

A continuación, exponemos un resumen referente a la norma de valoración de ingresos correspondiente al Plan General Contable aplicable al cierre del ejercicio 2020, con las modificaciones introducidas por el Real Decreto 1/2021, desarrollada en una Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021 y que es de **aplicación a los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

Esta resolución es **obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, a las que resulte aplicable el Plan General de Contabilidad**, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

También están incluidas en su alcance las **entidades sin fines lucrativos con actividad mercantil obligadas a seguir las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad**, así como cualesquiera **otras entidades cuyo régimen jurídico remita a los criterios establecidos en el Código de Comercio**.

La resolución se podrá aplicar **de forma subsidiaria** por las empresas que sigan el **Plan contable de PYMES (RD 1515/2007)**.

Las modificaciones aprobadas en materia de reconocimiento de ingresos se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la **norma de registro y valoración 22ª "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables"**. Por tanto, las diferencias de valoración que surjan en los activos y pasivos se contabilizarán con cargo/abono a RESERVAS.

¿CÓMO APLICAR LA NORMA DE INGRESOS DE FORMA RETROACTIVA?

Opción 1: Expresar de nuevo las cifras comparativas

La aplicación debe extenderse a todos los contratos.

En las bases de presentación de la memoria debe indicarse:

- Soluciones utilizadas
 - En la medida que sea razonablemente posible evaluación cuantitativa del efecto estimado de dicha aplicación
- a) Contratos terminados: No es necesario expresar de nuevo los contratos:
- i. que comiencen y terminen dentro del ejercicio anterior,
 - ii. que estuvieran terminados al inicio del ejercicio anterior.



- b) Contratos terminados con contraprestación variable: Puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable al cierre del ejercicio anterior.
- c) Contratos modificados antes del inicio del ejercicio anterior: No es obligatorio expresar de nuevo estas modificaciones, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Opción 2: No expresar de nuevo la información comparativa

La empresa puede optar por **aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente** a los **contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación**.

Si el cierre del ejercicio se produce a 31 de diciembre de 2020, la fecha de primera aplicación se produciría el 1 de enero de 2021.

CRITERIO FUNDAMENTAL

Reconocer los ingresos cuando se produzca la **transferencia del control de los bienes o servicios** comprometidos con el cliente, es decir, las obligaciones a cumplir:

- En este momento la empresa valora el ingreso **por el importe que** refleje la contraprestación a la que **espere tener derecho a cambio** de dichos bienes o servicios.
- La aplicación del criterio fundamental de registro de los ingresos se realiza **mediante un proceso secuencial por etapas**.

Control de un bien o servicio (un activo)

- Capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
- Incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Proceso secuencial por etapas:

- **Paso 1: Identificar el contrato** con el cliente;
- **Paso 2: Identificar las obligaciones separadas** del contrato;
- **Paso 3:** Determinar el **precio de la transacción**;
- **Paso 4: Distribuir el precio** de la transacción **entre las obligaciones** del contrato;
- **Paso 5: Contabilizar los ingresos** cuando (o **a medida que**) la entidad **satisface las obligaciones**.

La Resolución **permite que se aplique esta norma a una cartera de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares**.

- Si se espera de forma razonable que los efectos sobre las cuentas anuales de tal decisión no diferirían de forma significativa del resultado que se obtendría de aplicar la norma a cada contrato individual (u obligación a cumplir).
- En tal caso, se utilizarán estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.



A continuación, realizamos un análisis del proceso completo a través de las siguientes etapas sucesivas:

ETAPA 1: IDENTIFICAR EL CONTRATO CON EL CLIENTE

¿Qué es un contrato? Se trata de un **acuerdo entre dos o más partes** que crea **derechos y obligaciones exigibles** para las mismas.

¿Qué requisitos deben cumplirse para contabilizar un contrato? Se deben cumplir cada uno de los siguientes requisitos al inicio del acuerdo. En caso contrario, deberá determinarse si estos criterios se cumplen en un futuro:

1. Las partes que intervienen en la operación se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.
2. Es posible identificar los derechos de cada parte y las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.
3. 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.
4. ¿Es probable que la empresa reciba la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que debe transferir?

Una vez contabilizado el contrato, ¿es necesario evaluar nuevamente en el futuro el cumplimiento de los requisitos anteriores?

No, a menos que se produzca un **cambio significativo en los antecedentes y circunstancias de la operación**.

Ejemplo incluido en la Resolución del ICAC: **Si se deteriora de forma significativa la capacidad de pago de un cliente**, la empresa evaluaría nuevamente la probabilidad de recibir la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que aún no ha transferido al cliente.

Sin perjuicio de determinar si los criterios se cumplen en el futuro, la contraprestación no reembolsable recibida se reconoce como un ingreso si:

- a) la empresa no tiene ninguna obligación pendiente de transferir bienes o servicios al cliente y ha recibido toda, o sustancialmente toda, la contraprestación, o
- b) el contrato se ha resuelto.

Hasta que no proceda la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, o hasta que no se cumplan los criterios detallados anteriormente, la contraprestación recibida se reconocerá como un pasivo por el importe recibido.

¿Cuándo existe una combinación de contratos? Si se cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

- ✓ Negociación de los contratos de forma conjunta y con un objetivo comercial único.
- ✓ El importe de la contraprestación de un contrato depende del precio o ejecución del otro contrato
- ✓ Los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una única obligación contractual.

Si la empresa ha combinado dos o más contratos con el mismo cliente (o con terceros que tengan la condición de partes vinculadas al cliente) debe contabilizarse como un solo contrato.

¿Cuándo se produce la modificación de un contrato?

Ante un **cambio en el objeto -alcance o precio-** que se acuerda entre las partes.



Un contrato ha podido ser modificado:

- Aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos), o
- Hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato, pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio.

Para determinar si los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación son exigibles, se tendrán en cuenta todos los antecedentes y circunstancias relevantes.

Cuando las partes hayan aprobado un cambio en la prestación, pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio, la empresa estima este importe de acuerdo con lo que prevé el art. 13 Contraprestación variable de la Resolución.

La denominada **contraprestación variable** ha aunado en un mismo concepto los siguientes elementos que hasta la fecha se trataban por separado:

- Descuentos comerciales
- Descuentos por pronto pago
- Descuentos sobre volumen de compras

En virtud de los principios de prudencia y de devengo, cuando la empresa estime altamente probable la concesión de un **descuento fuera de factura** con posterioridad a la entrega del bien o servicio, esta circunstancia se deberá tener en cuenta a la hora de contabilizar el ingreso y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente.

Además, otro aspecto a destacar dentro de los términos de la contraprestación variable es el tratamiento de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo, a recibir por la empresa en función de la resolución de un evento futuro. Se concretan en particular algunos indicadores de cuándo es preciso realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre.

¿En la modificación del contrato se incluye el compromiso de transferir bienes o servicios distintos?

Un bien o servicio es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes (art. 7 de la Resolución):

- 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).

¿El importe de la contraprestación se incrementa en una cuantía que refleja los precios de venta independiente de los bienes o servicios adicionales y, en su caso, un ajuste apropiado para reflejar las circunstancias específicas del contrato?

SI: Registrar las modificaciones como un contrato separado.

NO: No registrar las modificaciones como un contrato separado.

Cuando las modificaciones no se registran como un contrato separado debe considerarse las características de los bienes o servicios:

	Tratamiento contable de la modificación del contrato
Si son distintos de los transferidos a la fecha de su modificación o con anterioridad	Registrar como la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación) será:



	El importe comprometido por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) que se incorporó en la estimación del precio de la transacción y que la empresa no había reconocido todavía como ingreso. + La cuantía adicional acordada en la modificación del contrato.
Si no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación única que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación	Registrar como si fuera una parte del contrato existente. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la empresa hace del grado de avance del contrato se reconoce como un ajuste de los ingresos (como un incremento o una reducción de éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).
Si son una combinación de las dos anteriores	Registrar de forma coherente con lo dispuesto en los dos casos anteriores.

ETAPA 2: IDENTIFICAR LA OBLIGACIÓN U OBLIGACIONES A CUMPLIR EN EL CONTRATO

Objeto del contrato (u obligaciones a cumplir): Sólo incluyen las actividades que transfieran un bien o servicio al cliente

- Tareas administrativas que realiza un suministrador de servicios al inicio de un contrato (Estas actividades no transfieren ningún servicio al cliente)
- El coste en el que se incurra para desarrollar estas actividades, en su caso, podrá ser objeto de activación si se cumplen los requisitos regulados en el art. 22 de la Resolución, es decir, cuando sean desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

Identificación de las obligaciones independientes a cumplir incluidas en el contrato

Existe una obligación independiente para cada compromiso de transferir al cliente:

- Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es **distinto**, o
 - Una serie de bienes y servicios **sustancialmente iguales** y que tienen el **mismo patrón de transferencia** al cliente
- Al inicio del acuerdo la empresa identificará si los compromisos de transferir bienes o servicios incluidos en el contrato son, o no, obligaciones independientes.
 - Un contrato con un cliente generalmente explicita los bienes o servicios que la empresa se compromete a transferir, pero las obligaciones asumidas pueden incluir también compromisos implícitos.

Serie de bienes o servicios con el mismo patrón de transferencia al cliente

Cada bien o servicio distinto:

- Cumple los criterios para ser una obligación a ejecutar a lo largo del tiempo, y
- Es aplicable el mismo método para medir el grado de avance en el cumplimiento de cada obligación.

En cuanto a bienes o servicios distintos:

¿El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él?



¿El compromiso de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato?

- i.) Si el bien o servicio es susceptible de utilizarse, consumirse o venderse por un importe superior a su valor de realización como residuo o material de desecho o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos -> El bien o servicio puede ser distinto.
- ii.) Si en caso CONTRARIO, La empresa combinará ese bien o servicio con otros hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto, lo que puede suponer, en algunos casos, que la entidad contabilice todos los bienes o servicios comprometidos como una única obligación independiente a cumplir.

Capacidad de ser distinto:

Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles.

Por ejemplo, si la empresa vende con regularidad un bien o servicio por separado se presume (admite prueba en contrario) que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

Distinto en el contexto del contrato

Factores, entre otros, que indican que el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato:

- a) La empresa no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios.
- b) El bien o servicio no modifica o ajusta de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato según los requisitos del cliente.
- c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos.

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.

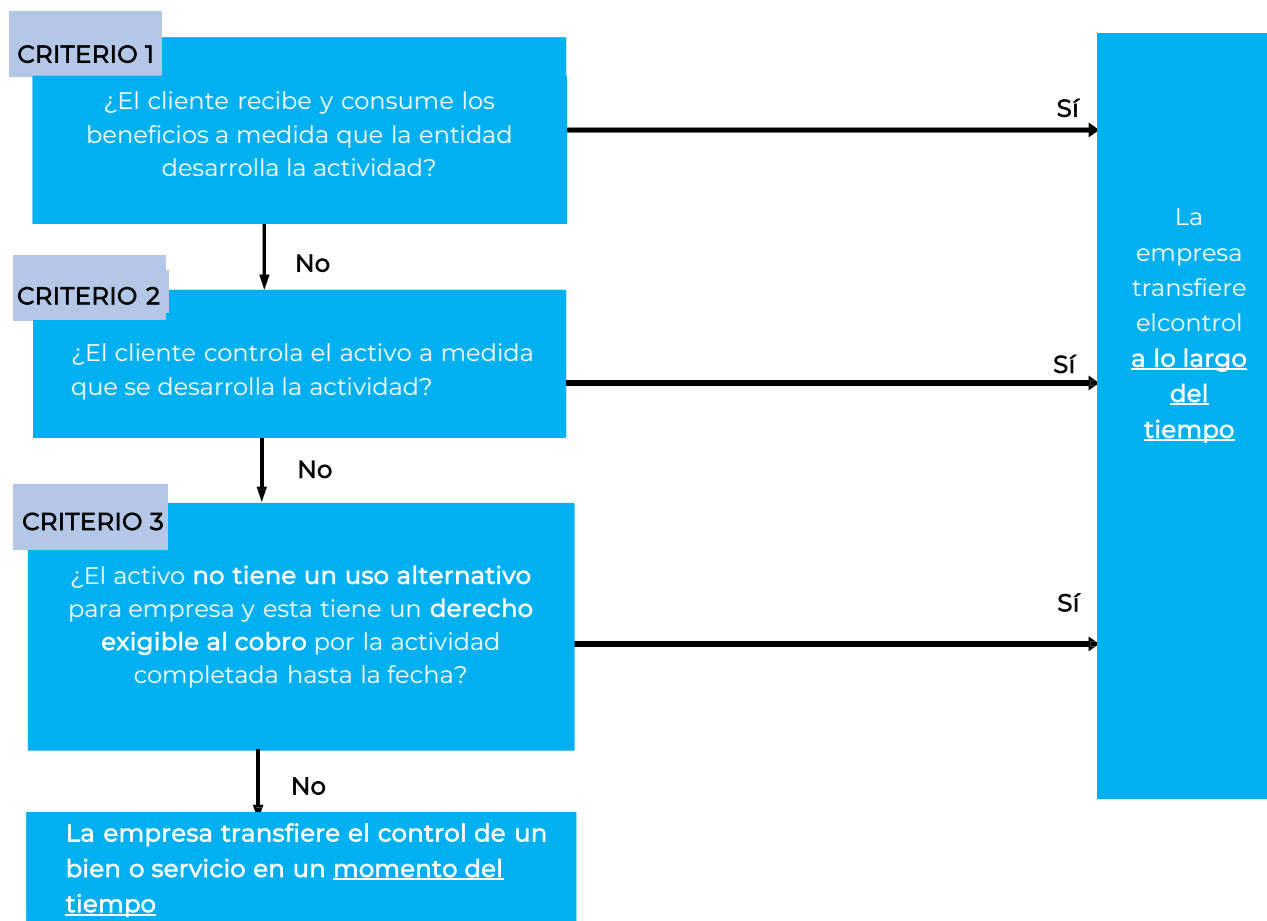
Control = Capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente sus beneficios restantes.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) identificada, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá:

- A lo largo del tiempo:
 - a) Normalmente corresponde a la prestación de servicios.
 - b) Los ingresos se reconocen en función del grado de avance si la empresa dispone de información fiable.
En caso contrario, aunque espere recuperar los costes incurridos, sólo se reconocen ingresos en un importe equivalente a los costes incurridos.
 - c) La estimación del ingreso a reconocer es objeto de revisión y/o modificación a medida que se cumple el compromiso.
- En un momento del tiempo: Los ingresos se reconocen en esa fecha. Hasta ese momento, los costes incurridos se reconocen como existencias.



Árbol de decisión para determinar si la empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo o en un momento del tiempo.



Uso alternativo de un activo: El juicio se realiza al inicio del contrato y no se revisa salvo que las partes aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación a cumplir.

Al aplicar el juicio considerar las restricciones contractuales y las limitaciones prácticas.

- Un activo no tiene un uso alternativo si la empresa tiene contractualmente restringida la posibilidad de aplicar fácilmente el activo a otro uso durante su producción o mejora o en el momento en que haya sido terminado.
- La empresa no tiene una restricción contractual si el cliente no tiene derecho a recibir una indemnización significativa en caso de que se decida dirigir el activo a otro uso, o cuando sea intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costes significativos.
- Existe una limitación práctica sobre la capacidad para destinar el activo hacia otro uso si al adoptar esa decisión la empresa incurriera en pérdidas económicas significativas (por ej. activos con especificaciones de diseño únicas o localizados en áreas remotas).

Derecho exigible al cobro: El derecho al cobro por la actividad desarrollada hasta una fecha no necesita ser un importe fijo e incondicional en el momento presente. Sin embargo, la empresa debe tener derecho a un importe que al menos le permita recuperar los costes incurridos más un margen razonable de ganancia.



Indicadores del cumplimiento en un momento del tiempo

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

- El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo: La empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada:
La empresa puede transferir el control del activo, aunque no haya satisfecho la obligación de prestar los servicios de mantenimiento.
- La empresa ha transferido la posesión física del activo: La posesión física puede no coincidir con el control de un activo:
 - ✓ Acuerdos de depósito: Un consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente.
 - ✓ Acuerdos de entrega posterior a la facturación: La empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente
- El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad de acuerdo con las especificaciones contractuales: La determinación del cumplimiento de las condiciones debe ser objetiva:
 - ✓ Si se pactan cláusulas de aceptación basadas en el cumplimiento del tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si se han cumplido antes de la aceptación del cliente.
 - ✓ Entrega de productos en prueba: Si el cliente no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control no se transfiere hasta que el cliente lo acepte o venza el plazo.
- La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.
- El cliente tiene la propiedad del activo: Cuando la empresa conserva el derecho de propiedad sólo como garantía contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría a este último obtener el control del activo

Medición del grado de avance cuando los ingresos se reconocen a lo largo del tiempo

El objetivo es representar la actividad de la empresa al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

Al menos al cierre de cada ejercicio la empresa actualizará la medición del grado de avance.

Los cambios se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

Métodos para medir el grado de avance cuando los ingresos se reconocen a lo largo del tiempo

Método de producto:

Los ingresos se reconocen sobre la base de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, certificaciones de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes.

Incluyen, entre otros, los métodos de:

- Identificación de unidades producidas o entregadas;
- Hitos alcanzados; o
- Tiempo transcurrido

No es adecuado cuando no permite medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente.



Solución práctica, si se acuerda una contraprestación fija que es asimilable al valor de la actividad que la empresa ha completado hasta la fecha -> Reconocer un ingreso por el importe al que se tiene derecho a facturar.

Método de recursos:

- Los ingresos se reconocen sobre la base del coste de los factores de producción empleados por la entidad (por ejemplo, horas de mano de obra acumuladas, otros gastos devengados, tiempo transcurrido u horas de maquinaria utilizada) en relación con los costes totales en que espera incurrir la empresa para satisfacer la obligación.
- El reconocimiento lineal puede ser apropiado cuando los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo.

La empresa excluirá del método de recursos los efectos de los factores de producción que no representen la actividad desarrollada para transferir al cliente el control de los bienes o servicios.

Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el coste puede requerirse un ajuste a la medición del grado de avance si:

- El desembolso incurrido no cumpla los requisitos para calificarse como coste de producción; o
- El gasto incurrido no es proporcional al progreso de una empresa para satisfacer la obligación.

ETAPA 3: DETERMINAR EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN, O CONTRAPRESTACIÓN DEL CONTRATO

Precio de transacción: Importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

1. Se excluyen las cantidades recibidas por cuenta de terceros.
2. Se excluyen los importes en efectivo que pague la empresa o los derechos de crédito u otros conceptos que ésta reconozca salvo que éstos sean a cambio de un bien o servicio distinto de aquel que transfiere a la empresa.
3. Debe considerarse el componente financiero si fuera significativo.

Tipos de contraprestaciones:

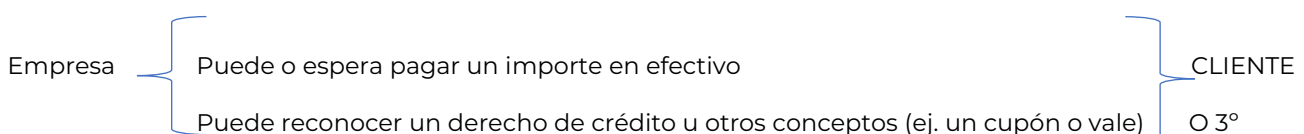
Por importe:

- Fijo
- Variable
- Combinación

Forma:

- Efectivo
- En especie

Pagos en efectivo o derechos de crédito u otros conceptos que reconozca la empresa





¿El pago o el derecho de crédito es a cambio de un bien o servicio distinto que aquel que transfiere a la empresa?

SI: Contabilizar como la adquisición de un bien o servicio de la misma forma que la empresa contabiliza otras compras procedentes de proveedores.

NO: Contabilizar como una reducción del precio de la transacción (como un descuento comercial o rappel concedido por anticipado) y por ello de los ingresos de las actividades.

Contraprestación variable

El importe de la contraprestación a recibir puede variar:

- Debido a descuentos devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros similares.
- Si el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un evento futuro.

Importe a reconocer: la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe reconocido cuando se resuelva la incertidumbre asociada a ésta.

Factores, entre otros, que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión:

- a) Contraprestación altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad.
- b) Incertidumbre sobre el importe que no se espera se resuelva durante un largo periodo.
- c) Experiencia limitada de la empresa con contratos similares o experiencia con limitado valor predictivo.
- d) La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- e) Contrato con un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

Método de cálculo de la contraprestación variable:

De los dos métodos siguientes, el que sea más adecuado, en función de las circunstancias de cada caso:

Método del valor esperado

Suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de contraprestación posibles (por ejemplo, cuando la empresa tiene un gran número de contratos con características similares).

Método del importe más probable

Importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (por ejemplo, cuando el contrato tiene solo dos desenlaces posibles).

Contraprestación variable - Contraprestación recibida que la empresa espere devolver al cliente, total o parcialmente.

- i. Reconocer una provisión por el importe al que la empresa no estime tener derecho.
- ii. Al cierre de cada ejercicio, actualizar el precio estimado de la transacción y el pasivo por reembolso, para reflejar las circunstancias existentes al final del periodo sobre el que se informa y los cambios ocurridos durante dicho ejercicio.



Componente financiero significativo

El componente financiero es significativo si el calendario de pagos acordado proporciona (explícita o implícitamente) al cliente o a la empresa un beneficio significativo de financiación.

Aspectos a considerar:

- a) La diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y
- b) El efecto combinado de:
 1. El periodo de tiempo esperado sea o no superior a un año, entre el momento en que la empresa transfiere los bienes o servicios comprometidos y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios, y
 2. Los tipos de interés de mercado existentes en esa fecha.

El contrato NO incluye un componente financiero significativo si:

1. El cliente paga por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de transferencia de dichos bienes o servicios lo fija el cliente.
2. Una parte de la contraprestación acordada es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está dentro del control del cliente o de la empresa.
3. La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la empresa (por ejemplo, proporcionar seguridad a una parte de que la otra cumplirá sus obligaciones).

Reconocimiento del Componente financiero significativo:

Los ingresos o los gastos financieros derivados del componente financiero significativo de la operación:

- Se registran por separado.
- Forman parte del resultado financiero.

Tipo de interés a utilizar en el cálculo: tasa de descuento que iguala el importe nominal de la contraprestación acordada con el precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando se transfieren al mismo.

Con posterioridad, la empresa no revisa la tasa de descuento por cambios en los tipos de interés u otras circunstancias.

Contraprestación en especie

Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, inmovilizado o mano de obra) para facilitar el cumplimiento del contrato, solo cuando la empresa obtiene el control de dichos bienes o servicios, se contabilizarán como una contraprestación en especie recibida del cliente.

Reconocimiento de los bienes o servicios recibidos en la Contraprestación en especie

¿Puede estimarse con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes o servicios?

SÍ: Registrar a su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente.

NO: Valorar de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.



ETAPA 4: ASIGNAR EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES A CUMPLIR

Asignar: Distribuir el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

¿Cómo se asigna?

En base al valor razonable relativo.

La entidad debe determinar al inicio el precio de venta independiente [PVI] y asignar el precio de la transacción en base a los mismos.

Precio de venta independiente: Importe al que la entidad vendería ese bien/servicio de forma separada a un cliente

Mejor evidencia: precio observable de un bien/servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

Si el precio no es directamente observable, la empresa lo estimará:

- **Enfoque de precio de mercado ajustado:** Implica evaluar el mercado y estimar el precio que un cliente estaría dispuesto a pagar. Puede incluir la referencia a precio de los competidores (ajustado para reflejar costes y márgenes propios)
- **Enfoque del coste esperado más un margen:** Implica proyectar los costes esperados para satisfacer la obligación asumida y añadir un margen.
- **Enfoque residual:** $PVI = \text{Precio total} - \sum \text{Precios de venta independientes observables}$
Requisitos:
 1. Precio de venta altamente variable, o
 2. Aún no se ha establecido un precio para ese bien y servicio y éste aún no ha sido vendido de forma separada.

¿Se pueden combinar estos enfoques?

Sí, pero con condiciones:

1. Dos o más de los bienes/servicios comprometidos tienen precios de venta inciertos o altamente variables.
2. Se cumple el objetivo de asignación (art. 16)

Descuento: $\sum \text{Precio de venta independiente}$ es mayor a la contraprestación acordada

¿Cómo se asigna un descuento?

Antes de utilizar, en su caso, el enfoque residual

- **Regla general:** De forma proporcional a todas las obligaciones asumidas.
- **Regla particular:** A una o varias de las obligaciones asumidas
Requisitos:
 1. Cada bien/servicio del contrato se vende regularmente de forma independiente.
 2. Un grupo(s) de estos bienes/servicios se vende regularmente con descuento de forma independiente.
 3. El descuento atribuible a cada grupo de bienes/servicios descritos en 2) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes/servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación asumida a la que pertenece el descuento total del contrato.



¿Cómo se asigna una contraprestación variable?

- Al contrato en su conjunto.
- A una parte específica del contrato:
 - i.) A una o más de las obligaciones.
 - ii.) A uno o más de los bienes/servicios comprometidos que forman parte de una obligación única

Requisitos:

1. 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.
2. La distribución es congruente con el objetivo general de asignación del precio (art. 16)

Si no se cumplen, se aplican los criterios de asignación (arts. 16-18) para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción.

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

A las obligaciones asumidas sobre la misma base que al inicio del contrato.

A una o más (pero no a todas) de las obligaciones o bienes/servicios distintos que forman parte de una obligación única si se cumplen los requisitos del artículo 19.2 de la Resolución.

¿Cuándo se producen cambios en el precio de transacción?

Los importes asignados a una obligación ya satisfecha se reconocen en el ejercicio en el que el precio de la transacción cambie.

No se reasigna el precio de la transacción para reflejar cambios en los PVI después del inicio del contrato

Si surge después de una modificación del contrato:

- a) A las obligaciones identificadas en el contrato antes de la modificación, si el cambio es atribuible a una parte de la contraprestación variable comprometida y la modificación se ha contabilizado según el art. 5.3.a).
- b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado, se asigna a las obligaciones del contrato modificado.

ETAPA 5: RECONOCER EL INGRESO POR ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos por actividades ordinarias deben reconocerse a medida que la empresa cumple una obligación comprometida mediante la **transferencia** de un bien o la prestación de un servicio

¿Cuándo se produce la transferencia?

Cuando el **cliente** obtiene el **control** del bien o servicio

¿Cuándo se entiende que se tiene el control?

- Es la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios
- Puede producirse a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

REGLAS DE VALORACIÓN DE LOS INGRESOS

Se establecen las reglas de valoración de los ingresos, definiendo el precio de la transacción y la contraprestación variable (distintos descuentos), especificando que en la cuantificación del ingreso hay que



analizar el componente financiero del contrato, y concretando el criterio a seguir para reconocer la contraprestación distinta al efectivo.

Casos particulares: los costes incrementales de la obtención o adquisición de un contrato, los costes derivados del cumplimiento de un contrato, las operaciones en las que la empresa concede al cliente un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado, las garantías entregadas por la empresa a sus clientes, las cantidades recibidas por cuenta de terceros, las opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales y la cesión de licencias.

CÁLCULO DEL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS

En relación con el cálculo del importe neto de la cifra de negocios, han de tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

Concepto: el importe neto de la cifra de negocios se determina deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (por ejemplo) vales, puntos de descuento o cupones), así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.

Componentes positivos de la cifra de negocios: se incluyen el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa.

Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico

Componentes negativos de la cifra de negocios: Del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado anterior, se deben deducir en todo caso las siguientes partidas:

- los importes de las devoluciones de ventas;
- los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios;
- los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios;
- los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.

Conceptos excluidos de la cifra de negocios

- ✓ Las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, y los trabajos realizados para sí misma.
- ✓ Las subvenciones. Sin embargo, cuando se otorguen en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe está integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computa en el importe neto de la cifra anual de negocios.
- ✓ Cuando exista un componente de financiación significativo en el contrato, los ingresos por intereses reconocidos.
- ✓ El IVA.
- ✓ El importe de los impuestos especiales cuando el sujeto pasivo venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos.

Operaciones específicas: Se mantienen en términos similares los criterios establecidos en relación con las cuentas en participación, negocios en común y actividades en régimen de depósito.

Se incorporan nuevos criterios en relación con las permutas, agentes y sociedades holding.

Más información y contacto:

MOORE es una de las grandes firmas de referencia a nivel internacional de auditoría y consultoría especializadas. Contamos con un equipo de profesionales que pondrán a su servicio su experiencia y conocimientos y se adaptarán a sus necesidades. Si desea más información, póngase en contacto con nosotros en el **976 56 24 43** o por correo electrónico en info@mszaragoza.com



Moore LP S.L.
www.mszaragoza.com



www.mszaragoza.com

Copyright © 2020 MOORE LP, S.L., All rights reserved.

MOORE LP, S.L. Inscrita en el Registro Mercantil de Zaragoza, tomo 1751, folio 220, hoja Z-11226 N.I.F.: B-50551043

Paseo Sagasta 74, 4º 50006 Zaragoza Tel: 976 562 464 Fax: 976 563 477

Plaza de la Libertad (antigua Conde de Rodezno), 1 Entreplanta 31004 Pamplona Tel.: 948 291 463 Fax: 948 290 931