

Aplicación práctica de la nueva norma sobre reconocimiento de los ingresos.

Hace muy poco tiempo el ICAC ha puesto en circulación su consulta sobre el PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, APROBADO POR REAL DECRETO 1514/2007, DE 16 DE NOVIEMBRE, Y LAS NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS, APROBADAS POR REAL DECRETO 1159/2010, DE 17 DE SEPTIEMBRE.

<http://www.icac.meh.es/Temp/2017031225111.PDF>

En esta consulta, cuyo plazo finaliza el 15 de marzo de 2017, se consultaba sobre la posible modificación del PGC para adaptarlos a las nuevas Normas de Información Financiera. En concreto a la NIIF 15 Reconocimiento de los ingresos y a la NIIF 9 Instrumentos financieros.

En cuanto a la nueva norma NIIF 15 Reconocimiento de los ingresos, hay que decir que el IASB ha tardado mucho tiempo en aprobarla, por lo menos más de 10 años, ante los problemas que planteaba.

La nueva NIIF 15 trata del reconocimiento de los ingresos en los cuales en el contrato hubieran más de una obligación de cumplimiento (esto es un contrato donde se entregasen o se proporcionaran distintos productos o servicios). El criterio es que hay que descomponer las distintas obligaciones de cumplimiento del contrato, y aunque estén todas juntas incorporadas a un solo contrato y con un único valor, hay que reconocerlas por separado a medida que se van realizando dichas obligaciones de cumplimiento o desempeño. Para lo cual hay que establecer una valoración de las mismas de forma proporcional a su posible valor razonable si se prestasen de forma independiente.

Afectará fundamentalmente al sector de las comunicaciones, ventas con garantías, fidelización de clientes por vales de descuento, etc.

La NIIF 15 establece una serie de pasos que tenemos que hacer para su aplicación. Estos pasos son:

1. Identificar el contrato con el cliente.
2. Se identificarán las obligaciones de desempeño o cumplimiento contenidas en el contrato.
3. Se determinará el precio de transacción, incluyendo componentes variables mediante estimaciones.
4. Asignar precio a cada una de las obligaciones de desempeño
5. Se reconocen los ingresos en la medida que se satisfagan cada una de las obligaciones de desempeño

En cierto aspecto, el ICAC ya se manifestó en torno a este problema en su Consulta 5 BOICAC 98/JUNIO 2014, en la que se indica:

"En consecuencia, y en respuesta a la duda planteada, si dichos contratos contienen, de manera implícita, varios acuerdos u obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa deberá asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de las citadas obligaciones, y reconocer el correspondiente pasivo en la medida que de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la entrega de bienes y a la prestación de servicios no se hubieran cumplido los requisitos para contabilizar el correspondiente ingreso. Para ello, si el vencimiento de la obligación de cumplimiento diferido es igual o inferior al año y el efecto financiero no fuese significativo, en la valoración del pasivo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento".

Se puede decir que en esta línea se encuentra ya la actual redacción del PGC, pues en su Norma de Registro y Valoración (NRV) del PGC 14ª Ingresos por ventas y prestaciones de servicios, indica: “Con el fin de contabilizar los ingresos entendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que en los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y servicios anexos; a la inversa transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta”.

También la actual norma IFRIC 13. Programa de fidelización de clientes, recoge algo parecido, y además incluye la probabilidad de que la obligación futura de cumplimiento se vaya a producir o no, al indicar que: "También habrá que tener en cuenta la probabilidad de la conversión futura de los puntos en entregas futuras de productos, de tal modo que, si no resulta probable dicha conversión, no se registrará tal separación".

Que está en la misma línea que se indica en la nueva NIIF 15.

Veamos un caso práctico:

Una cadena de ropa de implantación nacional dispone de una tarjeta de fidelización de la clientela que lleva asociado un sistema de puntos en función de las compras realizadas en la cadena. Cada 100 € de venta concede 1 punto canjeable en el futuro en lotes de 10 puntos por “cheques descuento” de 50 € en nuevas compras.

Las ventas que dieron lugar a puntos durante 2017 ascendieron a 8.000.000 €, lo cual implica una generación de 80.000 puntos. Al cierre del ejercicio 2017, se estima (en función de la experiencia de la empresa de años anteriores) que, de los 80.000 puntos, solamente solicitarán el canje en el año siguiente la mitad.

IVA 21 %

¿Cómo registraría Vd. esta operación?

SOLUCIÓN:

Vamos a aplicar para ello los criterios de la NIIF 15, IFRIC 13 y la consulta 5 BOICAC 98/JUNIO 2014.

- 1. Identificar el contrato con el cliente. El contrato se encuentra identificado tanto la venta como los puntos otorgados para ventas del próximo año.**
- 2. Se identificarán las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato. Dos obligaciones de desempeño: La venta que corresponde al año que se cierra, y el derecho a percibir productos en un futuro en función de los puntos obtenidos.**
- 3. Se determinará el precio de transacción, incluyendo componentes variables mediante estimaciones.**

Al cierre del ejercicio. Por la estimación de la conversión o canje de puntos en el año siguiente:

La relación de canje es 10 puntos 50 euros. Esto es 1 punto 5 euros. En consecuencia, la valoración de los 40.000 puntos que se espera puedan convertir, ascenderá a: $40.000 \times 5 = 200.000$ euros, que se tratará como un anticipo de ventas, descontándolo del total de las ventas del ejercicio.

Por lo tanto, el valor razonable de cada una de las obligaciones de cumplimiento es:

Venta del año	8.000.000
Venta año siguiente:	200.000
Total	8.200.000

4. Asignar precio a cada una de las obligaciones de desempeño

Vamos a ver la proporción que existe de cada una de las obligaciones de cumplimiento, respecto a su valor razonable:

Proporción: $8.000.000 / 8.200.000 = 0,9756$

Asignación:

Ventas del año: $8.000.000 \times 0,9756 = 7.804.877$ euros.

Ventas próximo año: $200.000 \times 0,9756 = 195.123$ euros.

TOTAL..... 8.000.000 euros.

5. Se reconocen los ingresos en la medida que se satisfagan cada una de las obligaciones de desempeño

Por la venta del año:

9.680.000	Cientes	(700) Ventas mercaderías	8.000.000
		(477) H.P. IVA REPERCUTIDO	1.680.000

Por la periodificación correspondiente a las ventas que se realizarán el próximo año:

195.193	(700) Ventas mercaderías	(438) Anticipos de clientes	195.193
---------	--------------------------	-----------------------------	---------

PRECISIÓN: No hemos creído conveniente retroceder el IVA, pero podría defenderse el criterio contrario.

Publicado por el autor en: <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2017/03/aplicacion-practica-de-la-nueva-norma.html>

Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer

Director de los siguientes Postgrados de la Universidad de Valencia:

-Certificado de postgrado en técnicas de valoración de empresas y planes de viabilidad. Homologado por el ICAC formación obligatoria acceso ROAC. <http://cort.as/SADT>

Director de los próximos eventos organizados por la Fundación Universidad Empresa. ADEIT de la Universidad de Valencia, homologados por el ICAC para la formación de los auditores de cuentas:

Jornadas presenciales: Día 5 de abril de 2017. Hechos posteriores, provisiones y activos contingentes. Homologada por el ICAC como formación obligatoria auditores del ROAC. 5 horas. <http://congresos.adeituv.es/hechosposteriores17/ficha.es.html>

Jornadas online y webinars homologadas por el ICAC formación Auditores de Cuentas:

<http://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/jornadas-webinars/>

- Curso online: 8 de marzo de 2017 a 25 de abril de 2017. Jornada online sobre Métodos actuales de valoración de empresas. Distintas alternativas. Computable con 8 horas en contabilidad.

- Webinar: 24 de marzo de 2017. Aplicación del marco conceptual de empresa en liquidación y efectos en el informe de auditoría. Computable con 4 horas en contabilidad.