

# Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Nº 84  
Julio 2021

# ÍNDICE

---

[art. 3 a 5]

[art. 6 y 7]

[art. 12 a 15]

[art. 16 a 20]



# INTRODUCCIÓN

---

Con la entrada en vigor, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018, de la NIIF-UE 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, de aplicación obligatoria para grupos cotizados españoles en la formulación de sus cuentas consolidadas, se establecían los principios de presentación de la información financiera de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos de una entidad con sus clientes, derogándose adicionalmente una serie de normas e interpretaciones internacionales que se habían tomado como referencia para redactar la norma de registro y valoración (NRV) 14.<sup>ª</sup> de *Ingresos por ventas y prestación de servicios* del Plan General de Contabilidad.

Con la publicación en enero del 2021 del Real Decreto 1/2021<sup>1</sup> y en febrero de 2021 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)<sup>2</sup> –aplicables a las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021– se incorporan, en gran medida, en la NRV 14.<sup>ª</sup> los nuevos criterios internacionales.

Si bien el ICAC adopta la decisión de asumir la metodología elaborada a nivel internacional, al incorporarla en la NRV 14.<sup>ª</sup>, considera –tal como detalla en el preámbulo del Real Decreto– que la NIIF-UE 15 incorpora puntualizaciones del principio general de prevalencia del fondo jurídico y económico de las operaciones, sobre la forma jurídica (indicando que muchos de estos casos ya habían sido tratados por el propio ICAC mediante resolución y consulta), más que un verdadero cambio de criterio en la materia.

La asunción de dicha metodología supone incorporar el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este, a partir de un proceso secuencial por etapas.

Sin ánimo de entrar a valorar si la entrada en vigor del Real Decreto y de la Resolución han supuesto o no un cambio de criterio, dado que incorpora conceptos y casuística que hasta la fecha no estaban explícitamente recogidas en la NRV 14.<sup>ª</sup>, al Comité tècnic del Col·legi nos ha parecido que un cuaderno tècnic que explicará, en forma de esquemas y con inclusión de ejemplos, dicho proceso secuencial por etapas para el reconocimiento de ingresos así como la casuística de los diferentes casos particulares que se recogen en la Resolución, podía ser de utilidad.

Es importante señalar que tanto en el Real Decreto como en la Resolución se desarrollan aspectos relacionados con las cuentas anuales, con cambios sustanciales en relación con la información a incluir en la memoria, cambios que no son objeto de tratamiento en este cuaderno tècnic.

Recordar, que dicho cambio normativo es aplicable a:

- Las entidades que apliquen el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007.
- Los grupos que apliquen las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

No siendo aplicable a las permutas de elementos homogéneos (en estos casos la empresa que entrega los bienes o presta el servicio no reconoce un ingreso), ni a las entidades que utilicen el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, si bien estas pueden aplicar la Resolución de forma subsidiaria en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

---

<sup>1</sup> Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

<sup>2</sup> Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

Por último, hay que señalar que si bien la Disposición Transitoria 5.<sup>a</sup> del Real Decreto establece que las modificaciones para adaptarse a la nueva norma de registro y valoración deben realizarse de forma retroactiva, tal como establece la NRV 22.<sup>a</sup> de *Cambio en criterios contables, errores y estimaciones contables*, la misma Disposición plantea diferentes opciones para realizar dicha adaptación; opciones que condicionan el tratamiento contable durante el 2021 de los contratos de ingresos no finalizados en la fecha de primera aplicación.

## CRITERIO FUNDAMENTAL PARA EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

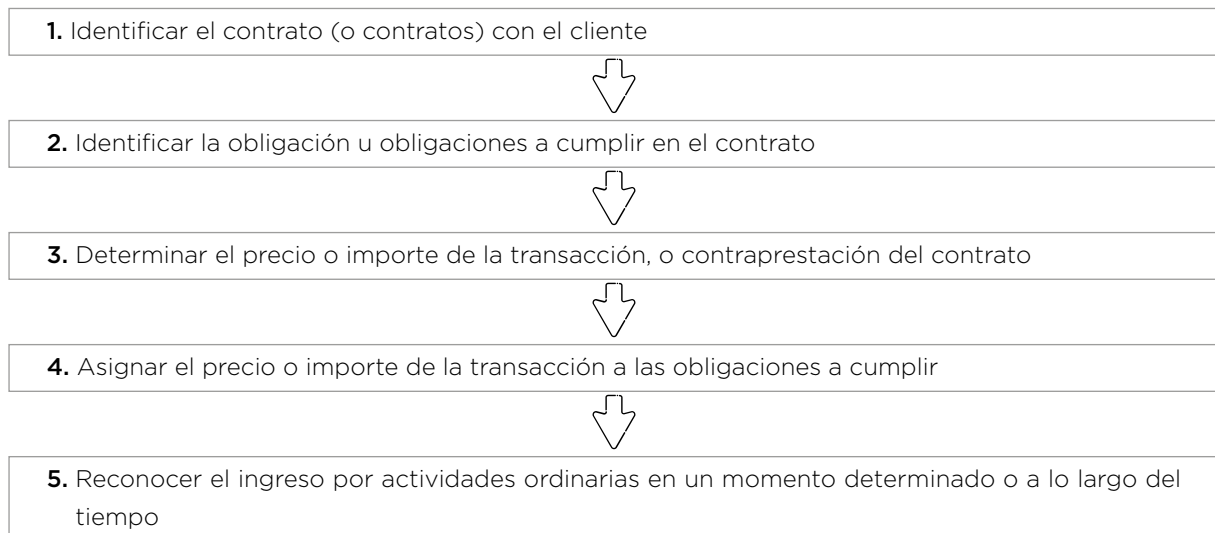


**Reconocer los ingresos por el desarrollo de la actividad ordinaria cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la o las obligaciones a cumplir).**

En este momento la empresa valorará el ingreso por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

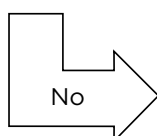
El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

La aplicación del criterio fundamental de registro de los ingresos se realizará mediante un proceso secuencial por etapas, según el siguiente detalle:



### Solución práctica:

- ! ¿El efecto sobre las cuentas anuales de aplicar los criterios de reconocimiento de ingresos a una cartera de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares se espera de forma razonable que difiera de forma significativa del resultado de aplicarla a cada contrato individual (u obligación a cumplir)?



Aplicar los criterios de reconocimiento de ingresos a la cartera de contratos con características similares utilizando estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

# ETAPA 1

## IDENTIFICAR EL CONTRATO (O CONTRATOS)

Contrato

Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.

### > Requisitos a cumplir para el registro de un contrato

Sólo puede contabilizarse un contrato con un cliente cuando se cumplen los siguientes requisitos:

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

■ Si los requisitos **se cumplen al inicio del acuerdo**:

No es necesario evaluarlos nuevamente en el futuro, a menos que se produzca un cambio significativo en los antecedentes y circunstancias de la operación.

En particular, si se deteriora de forma significativa la capacidad de pago de un cliente, la empresa evaluará 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.

■ Si los requisitos **no se cumplen al inicio del acuerdo**, se determinará si se cumplen en un futuro; en su caso, la contraprestación no reembolsable recibida se reconocerá como 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 requisitos 1 a 4 detallados anteriormente, la contraprestación recibida se reconocerá como un pasivo por el importe recibido.

**EJEMPLO**

- **Una empresa de software concede la licencia de uso -derecho de acceso- de un programa a un cliente a cambio de unas cuotas mensuales basadas en el uso que este realice del programa.**

Al inicio del contrato se cumplen con los 4 requisitos a cumplir para el registro de un contrato que se han detallado en la página anterior, por lo que la empresa reconoce los ingresos por prestación de servicios en función del uso que realiza el cliente del programa.

- **Durante el primer año el cliente paga las cuotas mensuales acordadas. El segundo año el cliente paga las cuotas del 1er. semestre, pero a partir de mes de julio su situación financiera empeora y pasa a realizar pagos inferiores a los establecidos por contrato.**

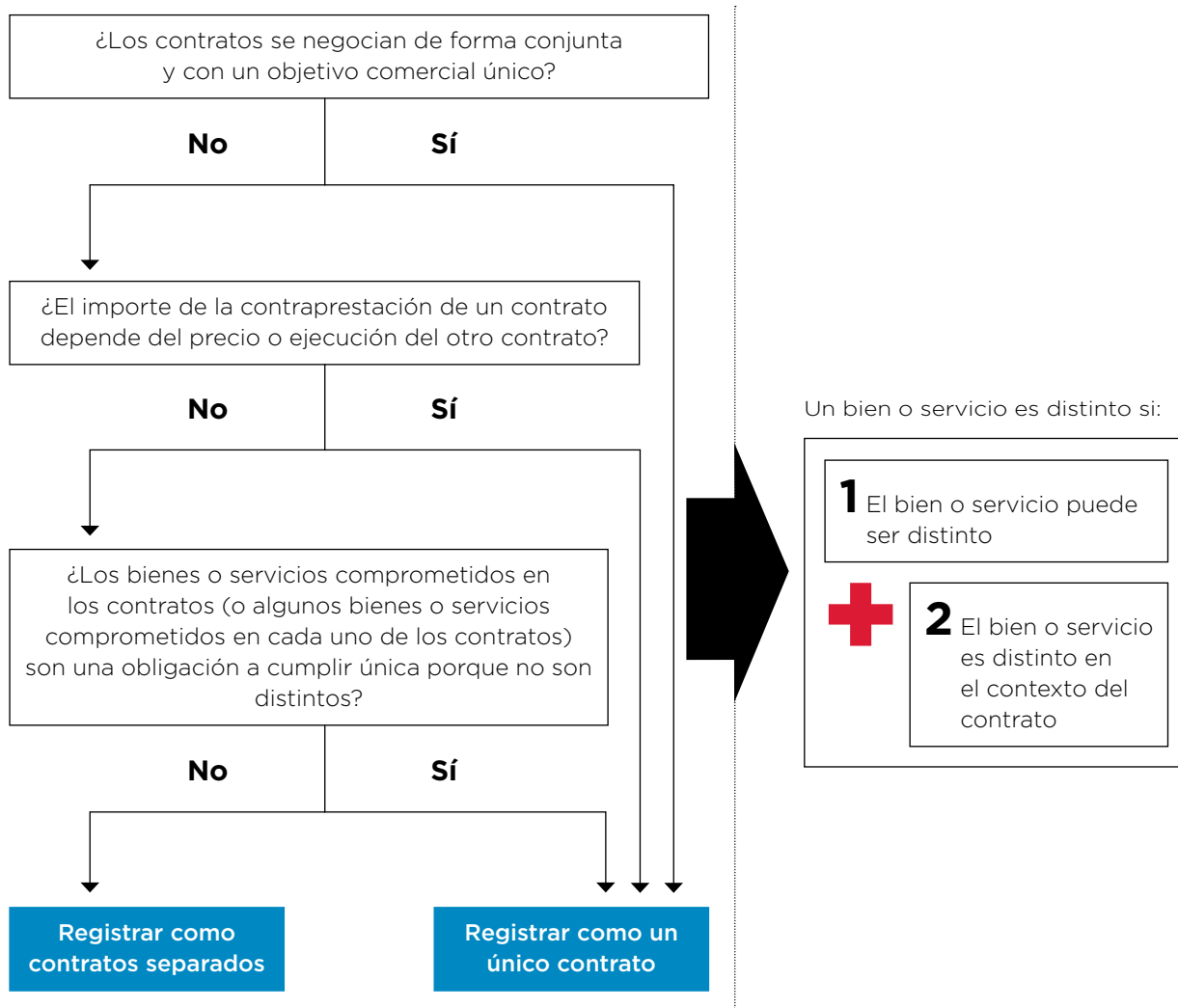
Al no producirse cambios significativos en los antecedentes y circunstancias de la operación, la empresa no estima necesario evaluar nuevamente el cumplimiento de los requisitos, contabilizando como deterioro el importe de la cuenta a cobrar que estima no recuperable.

- **En el mes de febrero del tercer año, si bien el cliente continúa usando el software, no realiza ningún pago. La empresa de software estima que, debido a las dificultades económico-financieras del cliente, es improbable que pueda realizar pagos adicionales.**

Consecuencia de este cambio significativo, la empresa de software evalúa de nuevo los 4 requisitos, determinando que no se cumple el 4º porque ya no es probable que la empresa reciba la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los servicios que aún no ha transferido al cliente y por tanto, desde este momento, no registra ingreso alguno por prestación de servicios y contabiliza como deterioro el importe de la cuenta a cobrar que estima no recuperable en esa fecha.

### > Combinación de contratos

Las condiciones para determinar si una entidad ha combinado dos o más contratos, que por tanto deberán registrarse como uno único, se detallan en el siguiente esquema:



! La combinación de contratos se puede dar con el mismo cliente o con terceros que tengan la condición de partes vinculadas al cliente.





### EJEMPLO 1

- Una empresa X vende robots de limpieza que funcionan sin necesidad de realizar adaptaciones a medida y pueden ser instalados por el propio cliente. X firma un contrato con un cliente A para venderle robots y, unos días después, X y A acuerdan que X modificará los sensores de los robots vendidos a A. La modificación es sustancial y supone mejoras y cambios en las funcionalidades de los robots.

X concluye que ambos contratos se negocian de forma conjunta y con un único objetivo comercial, por lo que los contabiliza como una única obligación.



### EJEMPLO 2

- Una empresa C desarrolla y vende a un cliente Y un sistema de ciberseguridad. Unos días después C acuerda vender a Z -filial de Y- el mismo sistema. En las negociaciones C acepta vender dicho sistema con un descuento considerable si ambas sociedades (Y y Z) lo compran.

C concluye que los dos contratos deben combinarse porque Y y Z son partes vinculadas y los contratos de venta se negociaron de forma conjunta con un objetivo comercial único, por lo que los contabilizará como una obligación única.

### > Modificaciones del contrato

Modificación de un contrato

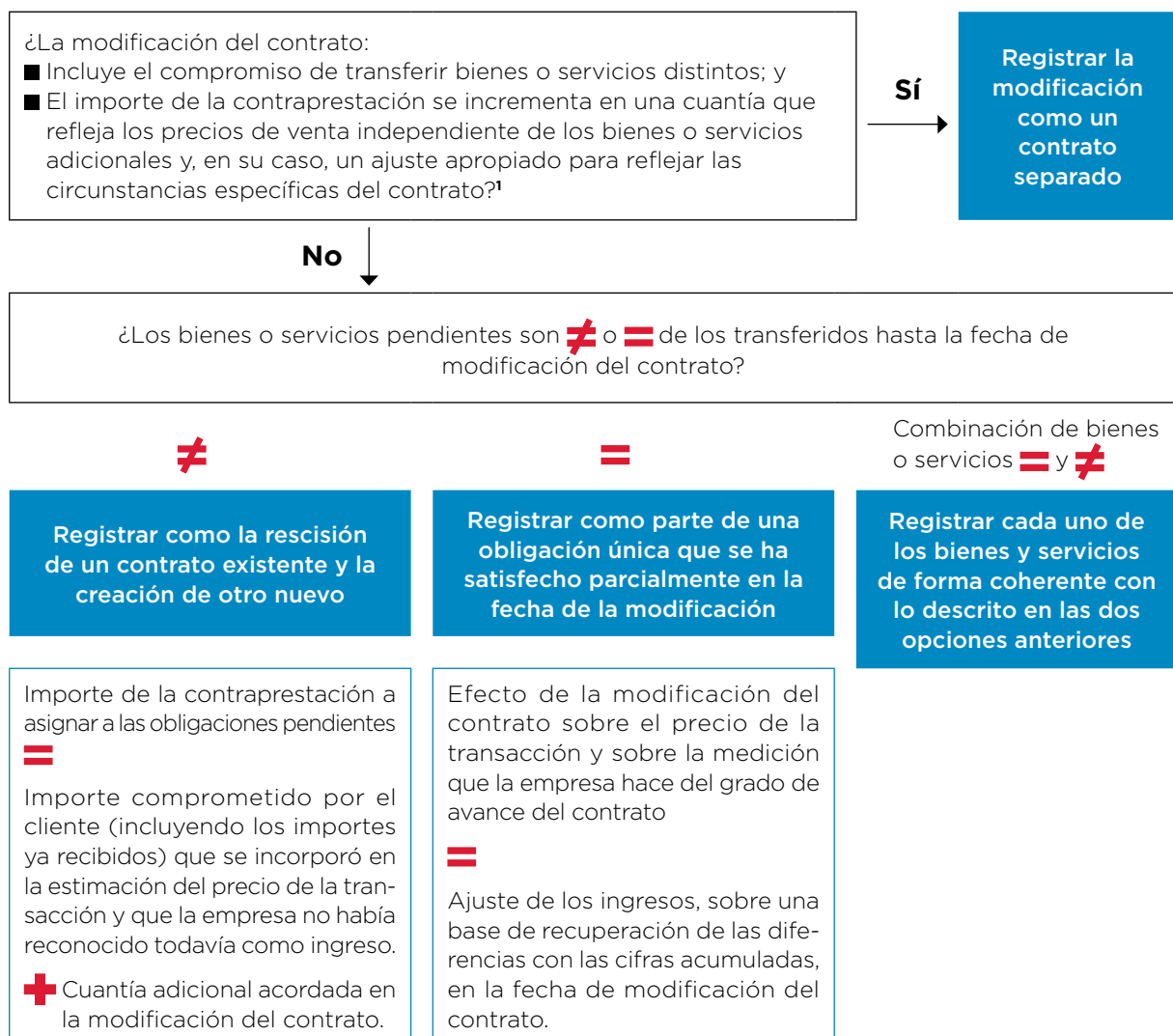
Cambio en el objeto – alcance o precio – que se acuerda por las partes.

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. En particular, cuando las partes hayan aprobado un cambio en la prestación, pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio, la empresa estimará este importe de acuerdo con el tratamiento previsto para la contraprestación variable ([ver Etapa 3](#)).

El modo de registrar las modificaciones del contrato viene determinado por las condiciones que se detallan en el siguiente esquema:



<sup>1</sup> Así, una empresa puede ajustar el precio de un bien o servicio adicional mediante un descuento porque no es necesario incurrir en los gastos que se deberían atender en caso de transferir un bien o servicio similar a un cliente nuevo.



### EJEMPLO 1

- Una empresa A acuerda con B, la venta de 3.000 bolígrafos por importe de 1€/u (3.000€) que se transferirán a lo largo del año 2021. A mitad del año y habiéndose entregado ya 2.000 bolígrafos, se modifica el contrato incrementándose el número de bolígrafos a entregar a 4.500. Los 1.500 bolígrafos adicionales no estaban considerados en el contrato inicial.
- El precio de la modificación del contrato por los 1.500 productos adicionales es de 0,9€/unidad, que se corresponde con el precio de venta en el mercado en el momento de la modificación.

Dado que la modificación del contrato incluye el compromiso de transferir bienes distintos (aunque se trate del mismo modelo de bolígrafo) y que su precio refleja el precio de venta independiente de dichos productos en el momento de la modificación, la modificación se registra como un contrato separado que no afecta al ya existente; por tanto, A reconoce ingresos por ventas de 3.000€ por la entrega de las 3.000 primeras unidades y de 1.350€ por la entrega de las 1.500 unidades adicionales.



### EJEMPLO 2

- La misma empresa A acuerda con C, la venta de 10.000 bolígrafos por importe de 1€/u (10.000€) que se transferirán a lo largo del año 2021. A mitad del año, habiéndose entregado ya 5.000 bolígrafos, se modifica el contrato incrementándose el número de bolígrafos a entregar a 12.000. Los 2.000 bolígrafos adicionales no estaban considerados en el contrato inicial.
- El precio de la modificación del contrato, por los 2.000 productos adicionales es de 0,5€/unidad, cuando el precio de venta en el mercado en el momento de la modificación es de 0,9€/unidad y el diferencial no se justifica por las circunstancias específicas del contrato.

Dado que el precio de venta de los productos acordado en el momento de la modificación del contrato no se corresponde con el precio de venta independiente de los productos en el momento de la modificación, ni se justifica por las circunstancias específicas del contrato, la modificación no es un contrato separado. Como los bienes son distintos de los transferidos hasta la fecha de la modificación, la modificación se registra como la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo. Así, habiéndose ya reconocido, a la fecha de la modificación, un ingreso por ventas de 5.000 € por la entrega de 5.000 unidades, cada unidad adicional entregada a partir de la 2ª mitad del año supondrá el registro de un ingreso de 0,86€/u.

Precio total de las unidades aún no vendidas (5000u x 1€/u) + (2.000u x 0,5€/u)	6.000€
Precio por bolígrafo: 6.000€/7.000u	0,86€/u



### EJEMPLO 3


- La empresa D firma un contrato para construir una casa por 1 millón de €, estimando unos costes de construcción de 800 miles de €. La contabilización del ingreso se realiza por el grado de avance, sobre la base del coste incurrido (el 50% al cierre del ejercicio), habiéndose reconocido ingresos y costes por 500 y 400 miles de €, respectivamente.
- Al inicio del siguiente ejercicio, D acuerda con el cliente un cambio en el diseño del tejado (no se considera un bien diferente al estar muy interrelacionado con la casa), incrementándose el precio final y los costes totales en 200 miles de € y 180 miles de €, respectivamente.

Costes totales contrato modificado (800 +180)	980 miles €
Ingresos totales del contrato modificado (1.000+200)	1.200 miles €
% actualizado costes incurridos (400/980)	41%
Ingreso ajustado	492 miles €
Ingreso reconocido hasta la fecha de la modificación	500 miles €
Ajuste a reconocer en la fecha de la modificación	-8 miles €

Como no se trata de un servicio distinto, la modificación del contrato se registra como parte de una obligación única (el contrato original) que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación. Así, el ajuste a realizar en los ingresos en la fecha de modificación del contrato, una vez actualizada la medición del grado de avance y sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas, será una reducción de 8 miles de €.

## ETAPA 2

# IDENTIFICAR LA OBLIGACIÓN U OBLIGACIONES A CUMPLIR EN EL CONTRATO

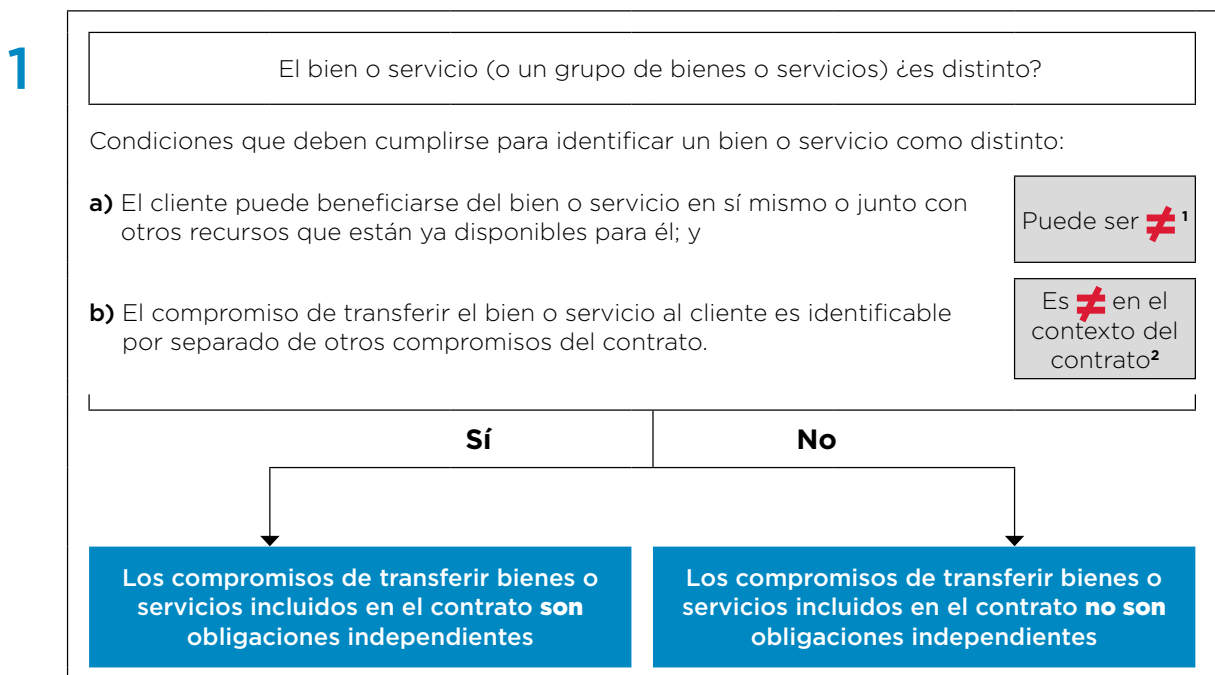
Obligaciones a cumplir u objeto del contrato  Sólo incluyen las actividades que transfieran un bien o servicio al cliente.

Por ejemplo, un suministrador de servicios puede realizar varias tareas administrativas al inicio de un contrato, pero estas actividades no transfieren ningún servicio al cliente a medida que se van realizando.

**!** El coste en el que se incurra para desarrollar estas actividades, en su caso, podrá ser objeto de activación si se cumplen los requisitos establecidos para la activación de los costes derivados del cumplimiento de un contrato. [Ver apartado Casos Particulares.](#)

Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que la empresa se compromete a transferir. Sin embargo, las obligaciones asumidas con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en el contrato cuando existen compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio o en las declaraciones específicas de la empresa, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la empresa le transferirá un bien o servicio.

Al inicio del acuerdo, la empresa identificará si los compromisos de transferir bienes o servicios incluidos en el contrato son o no obligaciones independientes, en base al siguiente esquema:



Si un bien o servicio no es distinto, la empresa lo combinará con otros hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, al seguir este procedimiento, es posible que la entidad contabilice todos los bienes o servicios comprometidos como una obligación de desempeño única.

**1 El bien o servicio puede ser ≠**

El bien o servicio puede ser distinto cuando 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.

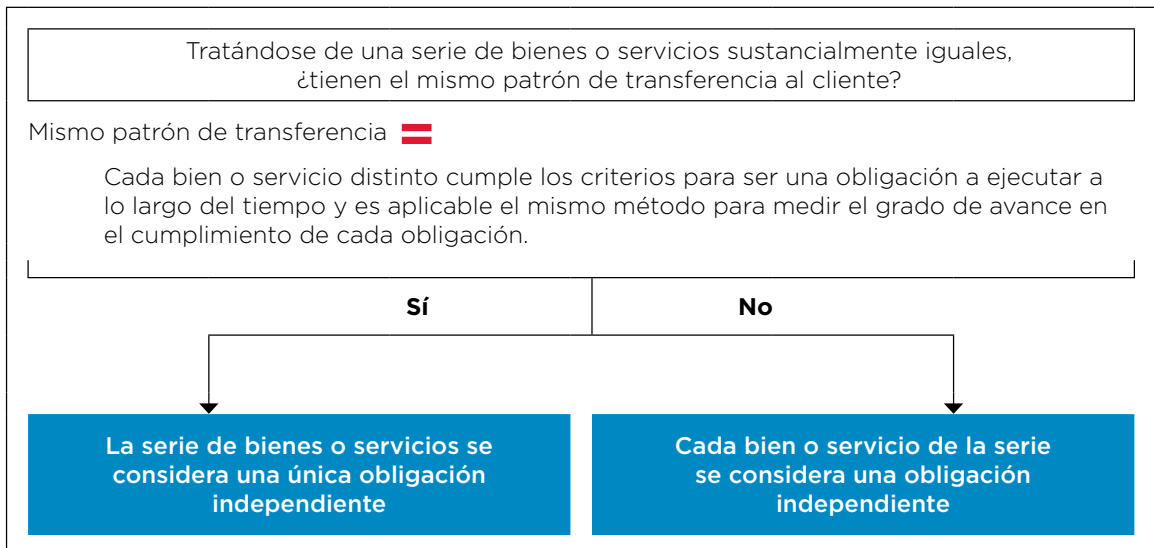
Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. En particular, el hecho de que la empresa venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

**2 El bien o servicio es ≠ en el contexto del contrato**

Los factores que indican que el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato son, entre otros, los siguientes:

- a) La empresa no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios. Esto es, la empresa no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar un producto combinado especificado por el cliente.
- 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, como sucede cuando un cliente puede decidir no comprar un bien o servicio y esta decisión no afecta de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos.

2





**EJEMPLO 1**

■ Una empresa de servicios de limpieza es contratada para la prestación del servicio de limpieza semanal de unas oficinas durante 2 años, a cambio de una contraprestación económica de 10.000€ anuales.

La empresa de limpieza contabiliza el contrato como una única obligación independiente a cumplir, porque los servicios de limpieza semanal son sustancialmente iguales y tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (basado en el tiempo). Así:

- > La prestación del servicio de limpieza es una obligación a ejecutar a lo largo de los 2 años de duración del contrato, midiéndose el grado de avance en base al tiempo transcurrido.
- > La empresa de limpieza reconoce 10.000€ anuales como ingreso por la prestación de servicios, cada uno de los 2 años de duración del contrato.



**EJEMPLO 2**

■ Una empresa constructora ofrece todo el abanico de servicios vinculados a la construcción de instalaciones. La empresa firma con un cliente un contrato para la construcción de un colegio asumiendo la gestión integral del proyecto lo que incluye las siguientes actuaciones:

- > Diseño de los planos;
- > Limpieza y adecuación del solar;
- > Cimentación;
- > Construcción propiamente dicha; e
- > Instalación de equipamientos (calefacción, cañerías, etc.).

Bienes y servicios comprometidos	Diseño de los planos	Limpieza y adecuación del solar	Cimentación	Construcción	Instalación de equipamientos
¿Puede ser distinto?	✓	✓	✓	✓	✓
¿Es distinto en el contexto del contrato?	No. La empresa constructora utiliza cada una de las actuaciones como un recurso para entregar un único producto combinado especificado por el cliente.				

El conjunto de actuaciones a realizar se contabilizará como una única obligación a cumplir.



### EJEMPLO 3

- Una empresa vende una licencia de sistemas a un cliente que requiere de una instalación compleja para su puesta en funcionamiento (personalización sustancial para que pueda interactuar con el resto de los sistemas del cliente).

La instalación la puede realizar otra empresa, pero el cliente decide que lo haga la empresa.

El contrato incluye además un servicio de soporte técnico durante 2 años.

Bienes y servicios comprometidos	Licencia	Instalación	Soporte técnico
¿Puede ser distinto?	✓	✓	✓
¿Es distinto en el contexto del contrato?	No. La empresa utiliza la licencia y el servicio de instalación personalizado como recursos para entregar un único producto combinado especificado por el cliente.		✓

Dos obligaciones independientes a cumplir: una correspondiente a la licencia y la instalación y otra al soporte técnico.



# ETAPA 3

## DETERMINAR EL PRECIO O IMPORTE DE LA TRANSACCIÓN

**Precio de la transacción** = **Importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros.**

Puede ser un importe fijo, un importe variable, o una combinación de ambos.

Aspectos a considerar en la determinación del precio de la transacción:

- Pagos en efectivo, o derechos reconocidos, al cliente o a terceros que compran los bienes o servicios de la empresa procedentes del cliente

---

- Estimación del importe en caso de contraprestaciones variables

---

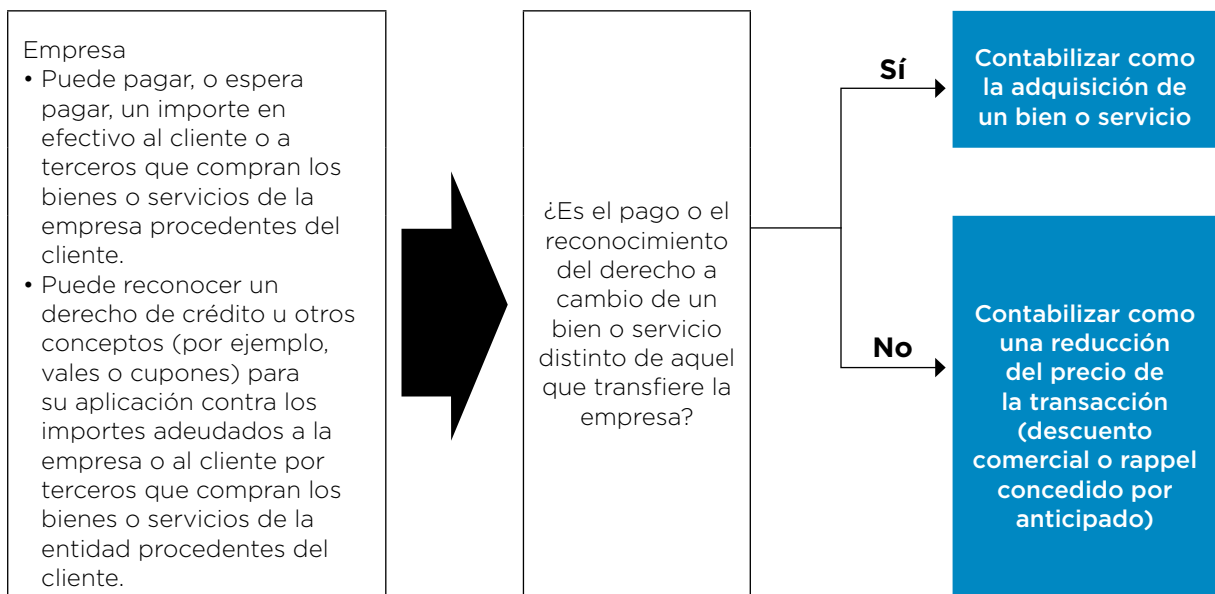
- Existencia en el contrato de un componente financiero significativo

---

- Estimación del importe en caso de contraprestaciones en especie

---

**➤ Pagos en efectivo, o derechos reconocidos, al cliente o a terceros que compran los bienes o servicios de la empresa procedentes del cliente**




**EJEMPLO**

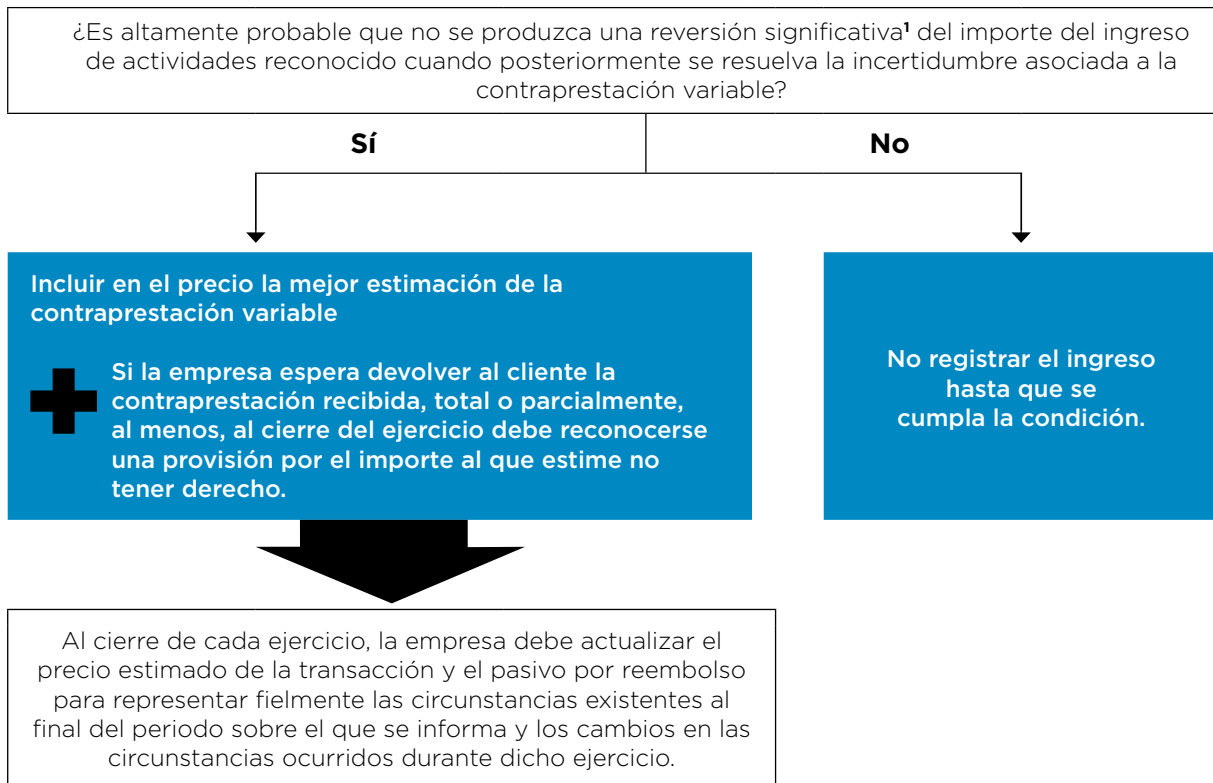
- **Una empresa textil realiza un contrato con una cadena de tiendas deportivas para la venta de una nueva línea de camisetas. La cadena se compromete a comprar camisetas por importe de 10 millones de € durante 1 año y en el contrato se requiere que la empresa textil pague a la cadena de tiendas deportivas 1 millón de € al inicio del contrato por los cambios a realizar en los expositores, etc. para colocar dichos productos.**

La empresa textil concluye que dicho pago al cliente no es a cambio de un bien o servicio distinto a aquel que transfiere la empresa, por lo que contablemente se trata como una reducción del precio de la transacción de venta de la nueva línea de camisetas, a registrar cuando se reconozcan los ingresos ordinarios por la transferencia de los bienes. Por tanto, la reducción del precio será del 10% (1 millón €/10 millones €) y si en el primer mes se suministran camisetas por importe de 3 millones de €, el ingreso de las actividades ordinarias será de 2,7 millones de € (3 millones de € de importe facturado - 0,3 millones de € de contraprestación a pagar al cliente).

› **Estimación del importe en caso de contraprestaciones variables**

<p><b>Contraprestación variable</b></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares.</li> <li>■ Cuando el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un suceso futuro.</li> </ul>
---	---	--

Salvo en el caso de la contraprestación variable relacionada con los acuerdos de concesión de licencias, en forma de participación en las ventas o en el uso de esos activos ([ver apartado Casos Particulares](#)), el registro de la contraprestación variable dependerá de la probabilidad de que se produzca su reversión, según se detalla en el siguiente esquema:



<sup>1</sup> Factores, entre otros, que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión del importe:

- › La contraprestación variable es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Es el caso de la volatilidad del mercado, las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.

---

- › La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.

---

- › La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.

---

- › 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.

---

- › El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

---

**Métodos de cálculo para estimar la contraprestación variable**

Se utilizará uno de los dos métodos siguientes, dependiendo de cual se considere más adecuado para predecir el importe, en función de las circunstancias de cada caso:

**Ejemplos de cuando puede ser apropiado su uso**

**Método del valor esperado:**

Importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles.



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 (es decir, el desenlace individual más probable del contrato).



Cuando el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (como sucede si la empresa recibe un importe adicional si el producto vendido no supera un determinado consumo energético).



■ El contrato formalizado por la sociedad con un nuevo cliente el 1 de octubre de 2020, para la sustitución de la instalación eléctrica de un edificio en rehabilitación, contempla una penalización del 10% sobre la contraprestación pactada (100.000€) si la entrega se demora más allá de la fecha pactada (28 de febrero de 2021), porcentaje que se incrementa hasta el 15% si la demora supera el mes.

**1** El escaso número de proyectos que actualmente está desarrollando la entidad, la estabilidad de la plantilla y el dilatado plazo de entrega pactado hacen poco probable que se llegue a ejecutar la penalización.

Atendiendo a las circunstancias, se considera que el método más adecuado para predecir el importe a percibir es el método del importe más probable, siendo el desenlace más probable el que no se llegue a ejecutar la penalización, por lo que la contraprestación a reconocer es 100.000€, independientemente de que la obligación a cumplir se satisfaga en un momento determinado o a lo largo del tiempo y sin perjuicio de que al cierre del ejercicio se revise la estimación.

**2** Aunque la sociedad se vio forzada a aceptar un plazo de entrega muy ajustado, para no perder el cliente, confía en poder asignar operarios de otros proyectos que puedan demorarse por circunstancias imputables a clientes. No obstante, basándose en su experiencia, estima que hay un 20% de probabilidad de que la entrega se demore hasta un mes y un 5% de que se demore más allá del mes.

Atendiendo a las circunstancias, se considera que el método más adecuado para predecir el importe a percibir es el método del valor esperado, siendo los escenarios los siguientes:

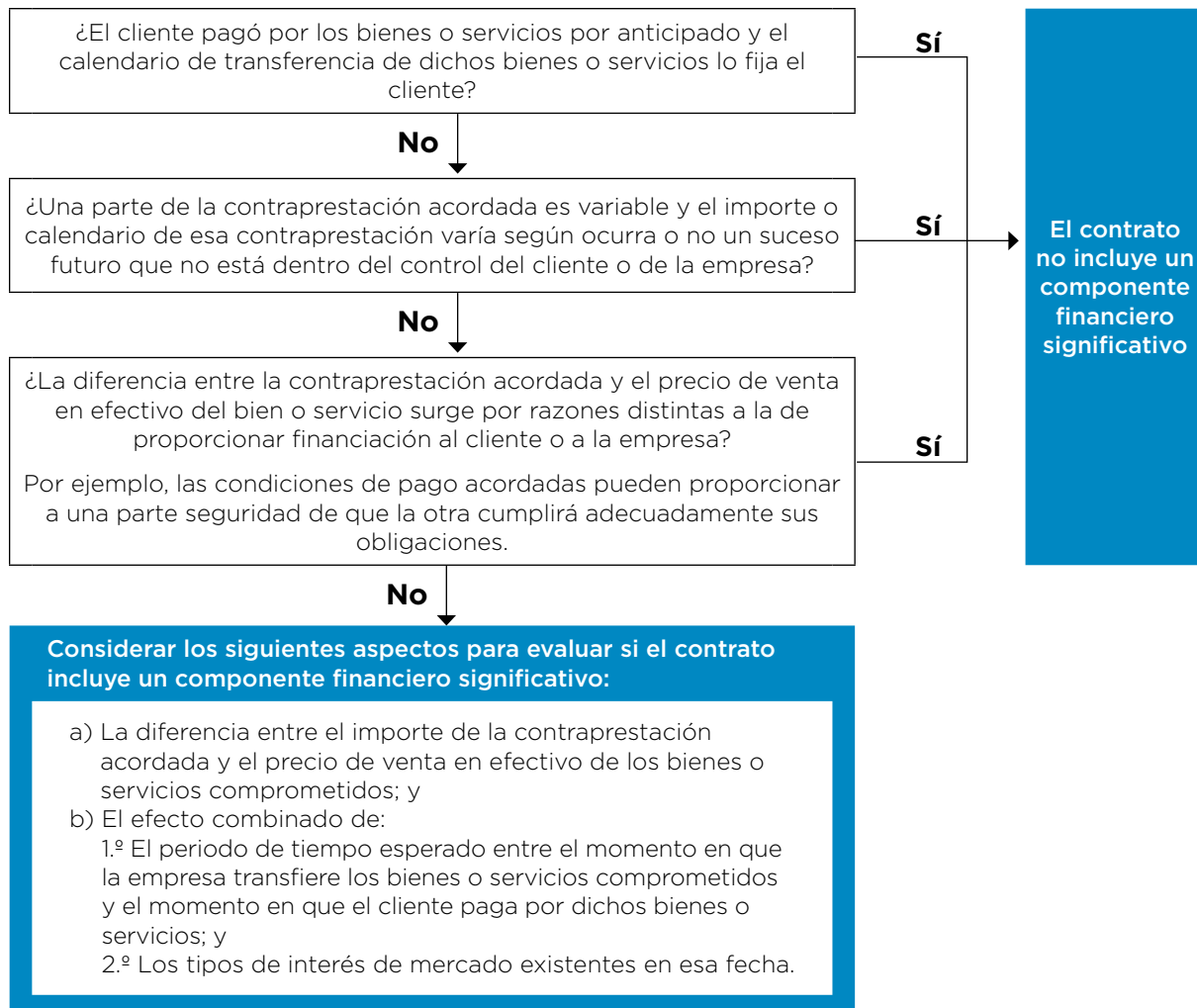
Contrapartida	Probabilidad
100.000€ (sin penalización)	75%
90.000€ (10% de penalización)	20%
85.000€ (15% de penalización)	5%

La contraprestación a reconocer, independientemente de que la obligación a cumplir se satisfaga en un momento determinado o a lo largo del tiempo y sin perjuicio de que al cierre del ejercicio se revise la estimación, asciende a 97.250€ (100.000 x 75% + 90.000 x 20% + 85.000 x 5%).

➤ **Existencia en el contrato de un componente financiero significativo**

**Componente financiero significativo** [REDACTED] El calendario de pagos acordados por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la empresa un beneficio significativo de financiación.

Para determinar si existe o no un componente financiero significativo deben considerarse las circunstancias que se detallan en el siguiente esquema:



**Identificación del componente financiero:**

- Utilizar el tipo de interés que se aplicaría al comienzo del contrato a una transacción con ese cliente en la misma moneda y plazo de vencimiento, que se corresponde con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando se transfieren al mismo.
- Con posterioridad, no revisar la tasa de descuento por cambios en los tipos de interés u otras circunstancias.

Los ingresos o gastos financieros de la operación se registrarán por separado, formando parte del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.



### EJEMPLO 1

- Al cierre del ejercicio, una empresa, que fabrica y vende maquinaria industrial, formaliza un contrato con un cliente para el suministro de varias máquinas, con un plazo de entrega a dos años (el periodo construcción de la nave en la que el cliente tiene previsto instalarlas), acordándose un pago anticipado equivalente al 50% del precio de contrato y el pago restante a la entrega, momento en que se transfiere el control de la maquinaria al cliente. El precio del contrato es de 200.000 €, siendo el precio de catálogo con entrega inmediata y pago al contado de 210.250 €.

La empresa concluye que el contrato contiene un componente financiero significativo, siendo la tasa que iguala la contraprestación y plazos acordados con el precio según catálogo coincidente con tipo al que se financia la empresa (5%). Contabilización:

A la firma de contrato:

Contrapartida	Dr (€)	Cr (€)
Tesorería	100.000	
Pasivo		100.000

Transcurrido un año:

Contrapartida	Dr (€)	Cr (€)
Gastos financieros (100.000 x 0,05)	5.000	
Pasivo		5.000

A la entrega, al cabo de dos años:

Contrapartida	Dr (€)	Cr (€)
Gastos financieros (105.000 x 0,05)	5.250	
Pasivo		5.250
Ingresos por actividades ordinarias		210.250
Pasivo	110.250	
Tesorería	100.000	



### EJEMPLO 2

- Una empresa dedicada a la instalación y mantenimiento de calderas formaliza con sus clientes contratos de mantenimiento por un año, con pago al inicio del periodo, con opción de renovación en las mismas condiciones económicas por hasta dos periodos anuales adicionales; en cambio, a los clientes que adquirieron la instalación a otras empresas, les ofrece un contrato de mantenimiento de tres años de duración (pago también al inicio del periodo), con un descuento del 15% respecto a la opción contrato anual y dos renovaciones; para esta tipología de clientes la opción anual, que también había ofrecido la empresa en el pasado, en general es menos rentable porque el número de intervenciones es mayor que en las instalaciones propias y ante los incrementos pretendidos por la empresa en la renovación anual, un número elevado de clientes venían cancelando el contrato.

La empresa determina que no existe un componente significativo en el contrato de mantenimiento de tres años de duración, ya que la diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiación a la empresa, como es el maximizar la rentabilidad del contrato.



### EJEMPLO 3

- Al cierre del ejercicio, una empresa, que fabrica y vende maquinaria industrial, formaliza un contrato con un cliente para el suministro de varias máquinas, que se entregan al día siguiente; siendo el precio de catálogo con entrega inmediata y pago al contado de 210.250 €, se pacta en el contrato un calendario de pago consistente en 2 pagos anuales del mismo importe (106.705 €), resultado de aplicar un tipo de interés del 1%, que se explicita en el contrato. No obstante, la tasa más acorde con las características crediticias del cliente sería del 6%, significativamente superior al 1%.

La empresa concluye que el contrato contiene un componente financiero significativo, lo que es indicativo de un precio de venta inferior al estipulado en el contrato (equivalente al valor actual de las cuotas pactadas descontadas al 6%, tasa que refleja las características crediticias del cliente).

Contabilización:

A la entrega de la maquinaria:

Contrapartida	Dr (€)	Cr (€)
Ingresos por actividades ordinarias 195.630 = Valor actual de las cuotas pactadas (106.705) descontadas al 6%		195.630
Clientes	195.630	

Al pago de la primera anualidad:

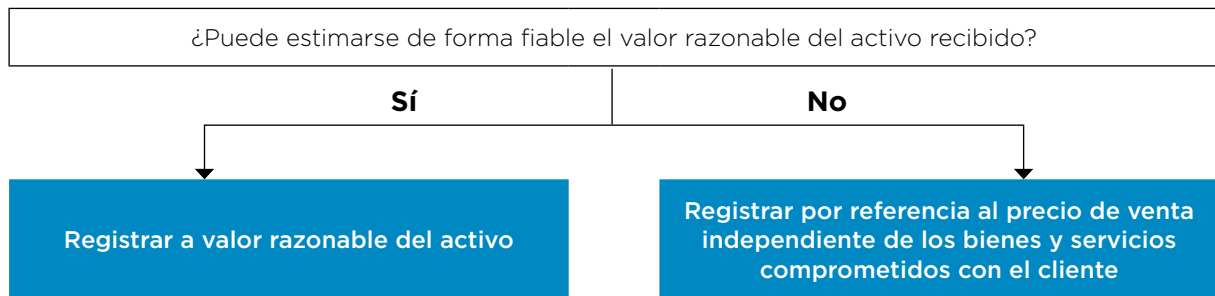
Contrapartida	Dr (€)	Cr (€)
Ingresos financieros (195.630 x 0,06)		11.738
Clientes		94.967
Tesorería	106.705	

Al pago de la segunda anualidad:

Contrapartida	Dr (€)	Cr (€)
Ingresos financieros ((195.630 - 94.967) x 0,06)		6.042
Clientes		100.663
Tesorería	106.705	

### › Estimación del importe en caso de contraprestaciones en especie

Para determinar el importe y el momento de registro de una contraprestación recibida en especie o distinta del efectivo, deberá seguirse el siguiente esquema:



- › Reconocer en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente.
- › Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, inmovilizado o mano de obra) para facilitar el cumplimiento del contrato, la empresa evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios y en caso afirmativo los bienes o servicios incorporados al patrimonio de la empresa se contabilizan como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.



#### EJEMPLO

- Una empresa de equipos informáticos vende ordenadores a un medio de comunicación por una cantidad fija de 500 miles de € y el compromiso por parte del medio de comunicación de realizar 100 inserciones publicitarias en el interior de las portadas del domingo de los periódicos que edita.

La empresa de equipos informáticos determina que el precio de venta independiente de los ordenadores sería de 450 miles de € y que en base a precios de mercado el coste de las inserciones publicitarias sería de 11 miles de €. Por ello determina que el precio de la transacción es de 511 miles de €. Si no pudiera determinarse de forma fiable el precio de las inserciones publicitarias, la contraprestación o precio de la transacción sería de 450 miles de € (precio de venta independiente de los equipos informáticos).



## ETAPA 4

# ASIGNAR EL PRECIO O IMPORTE DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES A CUMPLIR

Asignar



Distribuir el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones a cumplir, en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente que subyacen en cada obligación (objetivo de asignación).

! Si bien cuando el contrato solo incluye una obligación a cumplir no es preciso realizar la asignación, cuando la empresa se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una sola obligación ([ver Etapa 2](#)), resultan aplicables los criterios que se explican más adelante para asignar la contraprestación que incluye importes variables.

Aspectos a considerar en la asignación del precio o importe:

> Base a utilizar en la asignación

---

> Asignación de un descuento

---

> Asignación de una contraprestación variable

---

> Cambios en el precio de la transacción

---

> **Base a utilizar en la asignación**

Base para distribuir el precio de la transacción entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato

 Valor razonable relativo.

**¿Cómo se establece el valor razonable relativo?**

Determinando, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación asumida dentro del contrato y asignando el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

Se entiende por precio de venta independiente, el importe al que una entidad vendería un bien o servicio de forma separada a un cliente. La mejor evidencia es el precio observable cuando la entidad vende el bien o servicio de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

Si el precio de venta independiente no es directamente observable, la empresa lo estimará considerando toda la información que esté razonablemente a su alcance (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente).

En particular, la estimación de los precios de venta independientes se podrá realizar utilizando alguno de los siguientes métodos:

**Enfoque del precio de mercado ajustado**

Implica evaluar el mercado en el que la empresa vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos.

El enfoque puede incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios para reflejar los costes y márgenes propios de la entidad.

**Enfoque del coste esperado más margen**

Implica proyectar los costes esperados para satisfacer la obligación asumida y luego añadir el margen que considere apropiado para ese bien o servicio.

**Enfoque residual**

Implica estimar el precio de venta independiente por referencia al precio total de la transacción menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

**!** Limitaciones al uso de este enfoque

¿Puede utilizarse una combinación de métodos para estimar los precios de venta?

Sólo si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta inciertos o altamente variables, debiéndose evaluar si se cumple el objetivo de asignación.

El enfoque residual solo puede utilizarse si se cumple uno de los siguientes criterios:

- !** **1.º** La empresa vende el mismo bien o servicio a diferentes clientes, en un espacio corto de tiempo y dentro de un amplio rango de importes (es decir, el precio de venta es altamente variable), o
- 2.º** La empresa no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma separada (es decir, el precio de venta es incierto).



- **A, empresa que se dedica a la venta de software, acuerda con la empresa B:**
  - > la venta de derechos de uso de dos licencias (L1 y L2) durante 4 años, y
  - > la prestación de un servicio técnico telefónico para cada una de ellas, por un importe total de 80.000€.

El precio observable del servicio técnico es 10.000€/licencia. Sin embargo el precio de las licencias es altamente variable (depende de las negociaciones individuales con cada cliente), de modo que la empresa A debe estimarlo utilizando para ello el enfoque residual.

De acuerdo con su experiencia histórica en la venta conjunta de las licencias L1 y L2, A ha determinado que el 30% del precio de paquete (L1+L2) corresponde a L1 y el 70% a L2.

La empresa A ha identificado 4 obligaciones en el contrato:

- > Licencia L1.
- > Soporte técnico licencia L1.
- > Licencia L2.
- > Soporte técnico licencia L2.

La estimación de los precios de venta independientes (PVI) son los siguientes:

Obligación	PVI	Enfoque
Servicio técnico L1	10.000€	Precio observable
Servicio técnico L2	10.000€	Precio observable
Licencias L1+L2	60.000€	Enfoque residual (80.000€ - 10.000€ x 2)
<b>Total</b>	80.000€	

La asignación del precio a cada una de las licencias, independientemente del momento en que deba reconocerse el ingreso, es como sigue:

	%	Precio asignado	
Licencia L1	30	18.000€	(60.000€ x 30%)
Licencia L2	70	42.000€	(60.000€ x 70%)
<b>Total</b>	100	60.000€	

### > Asignación de un descuento

Descuento recibido  
por el cliente



El cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios cuando precios de venta independiente de dichos bienes o servicios > la contraprestación acordada.

Para asignar el descuento deben considerarse los criterios que se detallan en el siguiente esquema:

#### ¿Se cumplen los siguientes criterios?

- a) La empresa vende regularmente de forma independiente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato.
- b) La empresa también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.
- c) El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en la letra b) anterior es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación asumida (u obligaciones asumidas) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

**Sí**

**No**

Asignar el descuento a una o varias obligaciones asumidas en el contrato pero no a todas

Asignar el descuento de forma proporcional a todas las obligaciones asumidas en el contrato

En este caso, el descuento debe distribuirse antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente.



■ A, empresa dedicada a la venta al por mayor de material de oficina, vende de forma regular los siguientes productos a los precios de venta independientes (PVI) que se indican a continuación:

Producto	PVI
Bolígrafos	10€
Plumas	45€
Recambios pluma	5€
<b>Total conjunto</b>	<b>60€</b>

La entidad ha firmado un contrato con un cliente para vender los tres productos por 50€, aplicando por tanto un descuento de 10€ sobre el precio de venta por separado.

**1** ¿Cómo debe asignarse el descuento?

**2** ¿Y en el supuesto en el que además, y de manera regular, la empresa vendiera también las plumas y sus recambios de manera conjunta por 40€?

**1** El descuento se asigna de manera proporcional a todas las obligaciones del contrato

Descuento = 60€ - 50€ = 10€

Producto	Precio asignado	Cálculo
Bolígrafos	8,33€	10 x (50/60)
Plumas	37,50€	45 x (50/60)
Recambios pluma	4,17€	5 x (50/60)
<b>Total conjunto</b>	<b>50,00€</b>	

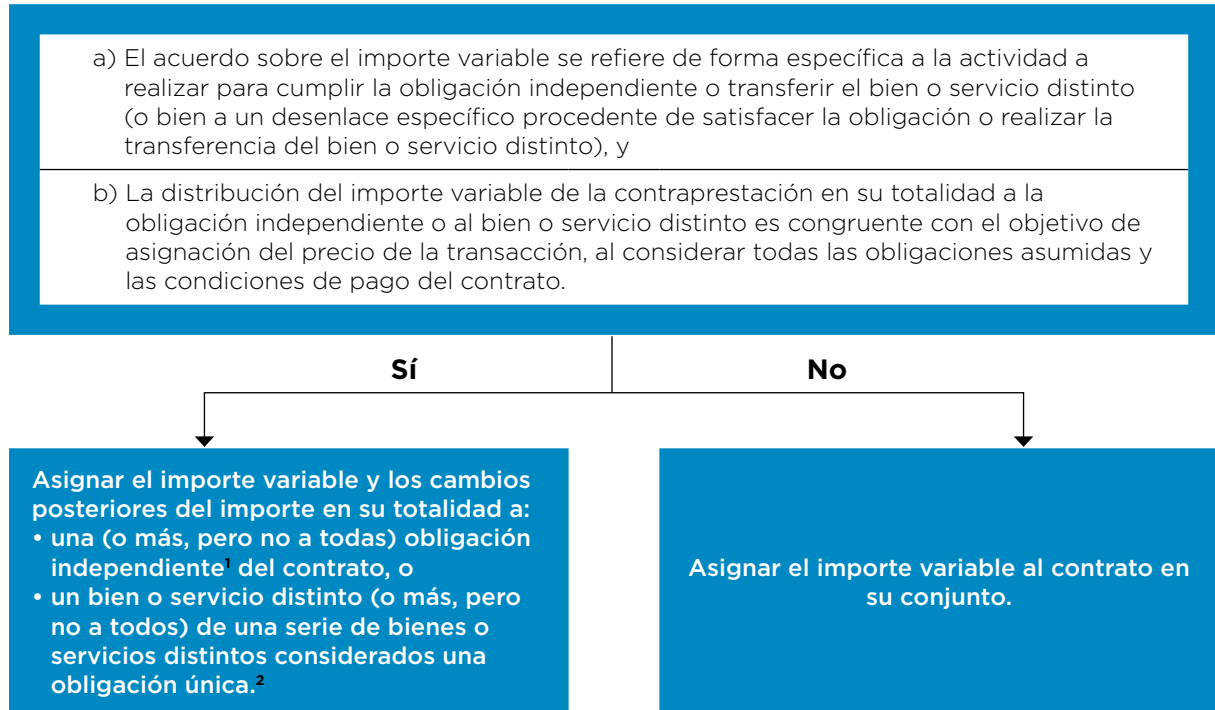
**2** El descuento se asigna a una o más obligaciones

La empresa vende de manera conjunta las plumas y sus recambios regularmente con un descuento de 10€ por lo que asigna íntegramente a estos productos:

Producto	Precio asignado	Cálculo
Bolígrafos	10,00€	
Plumas	36,00€	45 x (40/50)
Recambios pluma	4,00€	5 x (40/50)
<b>Total conjunto</b>	<b>50,00€</b>	

### > Asignación de una contraprestación variable

Para la asignación de la contraprestación variable deberá considerarse si se cumplen las siguientes condiciones:



<sup>1</sup> Por ejemplo una prima supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado.

<sup>2</sup> Por ejemplo la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años que se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado.

Los criterios de asignación generales del precio de la transacción y de los descuentos se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla las reglas a) y b) anteriores.



### EJEMPLO 1

- A, empresa dedicada a la venta de maquinaria firma con un cliente un contrato para la venta de dos maquinarias (M1 y M2). La entidad determina que constituyen dos obligaciones independientes que se satisfarán cada una en un momento concreto del tiempo.

El precio de venta independiente (PVI), así como el precio pactado en contrato para cada una de ellas es el siguiente:

Producto	PVI	Precio contrato
Maquinaria M1	700€	700€
Maquinaria M2	1.200€	5% del valor en € de la producción
<b>Total</b>	<b>1.900€</b>	

La entidad estima que el importe de la contraprestación variable asciende a 1.200€.

#### La contraprestación variable se asigna completamente a una obligación de desempeño

La entidad concluye que la contraprestación variable debe asignarse enteramente a la maquinaria M2, puesto que se cumplen los criterios de asignación requeridos:

- El acuerdo sobre el importe variable se refiere de forma específica a la actividad a realizar para cumplir una obligación independiente (entrega maquinaria M2).
- Se cumple el objetivo general de asignación de precios (el importe de la contraprestación variable se asemeja al PVI de la maquinaria M2).



### EJEMPLO 2

- El mismo escenario anterior, pero suponiendo que el precio fijo del contrato para la maquinaria M1 es 300€. La estimación de la contraprestación variable que efectúa la entidad asciende a 1.700€.

#### La contraprestación variable se asigna sobre la base de precios de venta independiente (PVI)

La entidad concluye que no se cumple el objetivo general de asignación del precio, puesto que no reflejan una distribución razonable en función de los PVI de cada una de ellas.

Por ello, asignará la contraprestación del contrato (fija + variable) en función de los PVI relativos:

Producto	PVI	Precio contrato	Precio asignado	Cálculo
Maquinaria M1	700€	300€	718,42€	$2.000 \times (700/1.900)$
Maquinaria M2	1.200€	1.700€	1.231,58€	$2.000 \times (1.200/1.900)$
<b>Total</b>	<b>1.900€</b>	<b>2.000€</b>	<b>2.000,00€</b>	

> **Cambios en el precio de la transacción**

Los cambios en el precio de la transacción pueden venir motivados por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otras circunstancias que modifican el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios comprometidos. La asignación del cambio en el precio se realiza:



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

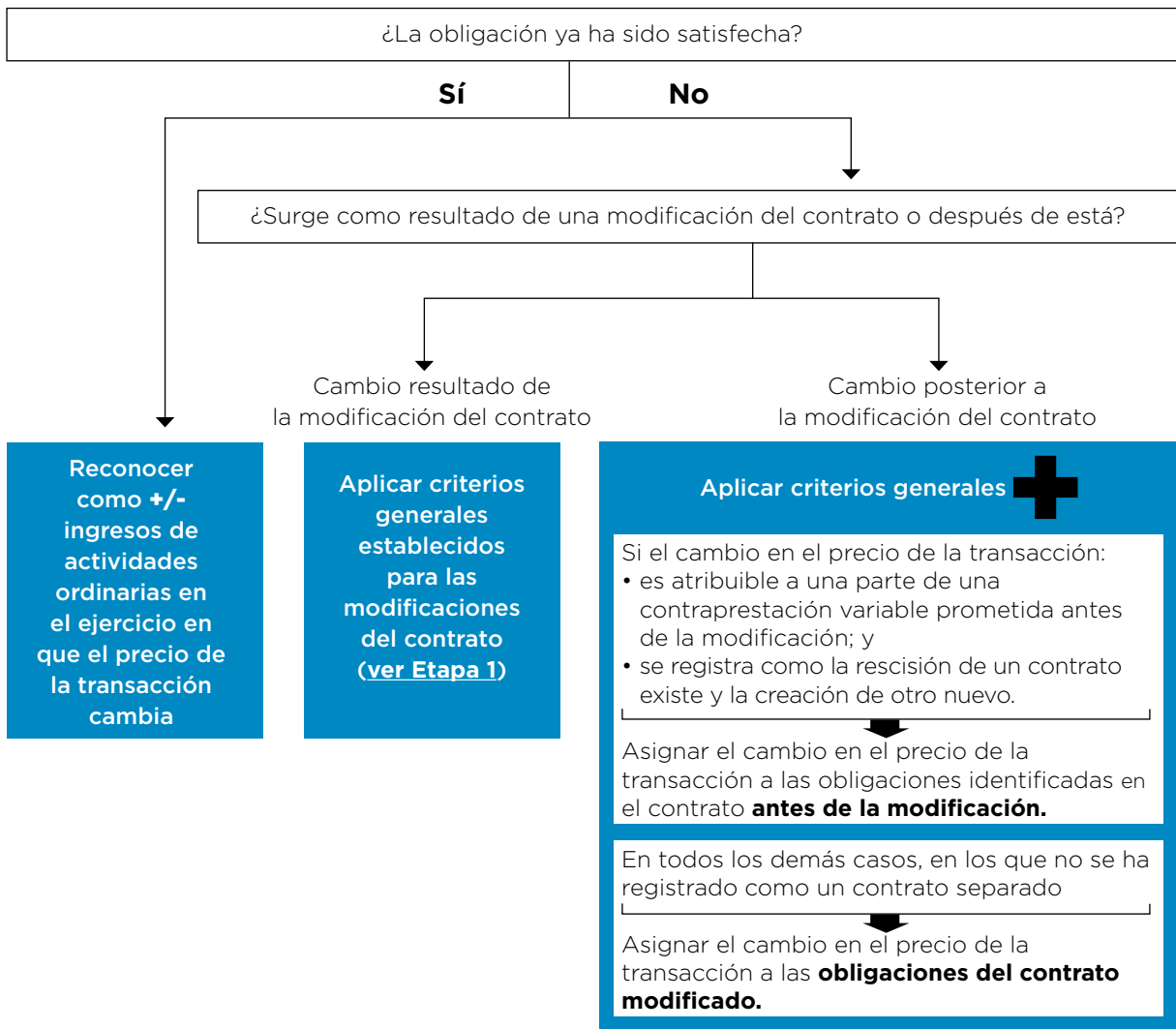
- ! No se reasigna el precio de la transacción para reflejar cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.

Asignar a:

- > una o más pero no a todas las obligaciones, o
- > uno o más pero no a todos los bienes o servicios distintos de una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación única ([ver Etapa 2](#))

sólo si se cumplen las condiciones **a)** y **b)** referidas en el apartado anterior de asignación de una contraprestación variable.

El reconocimiento de los cambios en el precio se realiza siguiendo el siguiente esquema:





**EJEMPLO**

- Una empresa A firma un contrato con la empresa B para la prestación de servicios técnicos informáticos durante 2 años. En el mes actual, la empresa A emite un abono a B puesto que en el mes anterior el servicio no se pudo prestar con normalidad.

La empresa A determina que la emisión del abono supone una modificación en el precio de la transacción. Puesto que el abono se refiere a una obligación ya satisfecha (prestación del servicio en el mes anterior) el abono se reconoce íntegramente en el mes en el que se concede.

## ETAPA 5

# RECONOCER EL INGRESO POR ACTIVIDADES ORDINARIAS

Reconocimiento de los ingresos



Quando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios (un activo) comprometidos.

Se entiende que el cliente obtiene el control, tal como se explica en el apartado [Criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos](#), cuando tiene capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente sus beneficios restantes<sup>1</sup>, incluyendo la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo debe considerarse cualquier acuerdo de recompra ([ver apartado Casos Particulares](#)).

<sup>1</sup> Cabe entender por beneficios de un activo los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorro de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas. Ejemplos:

- Uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos).
- Uso del activo para mejorar el valor de otros activos.
- Uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos.
- Venta o intercambio del activo.
- Pignoración del activo para garantizar un préstamo.
- Conservación del activo.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

> **Aspectos a considerar en el registro de las obligaciones, en función del momento en el que se cumplen**

**Ingresos derivados de compromisos que se cumplen a lo largo del tiempo (con carácter general, prestación de servicios)**

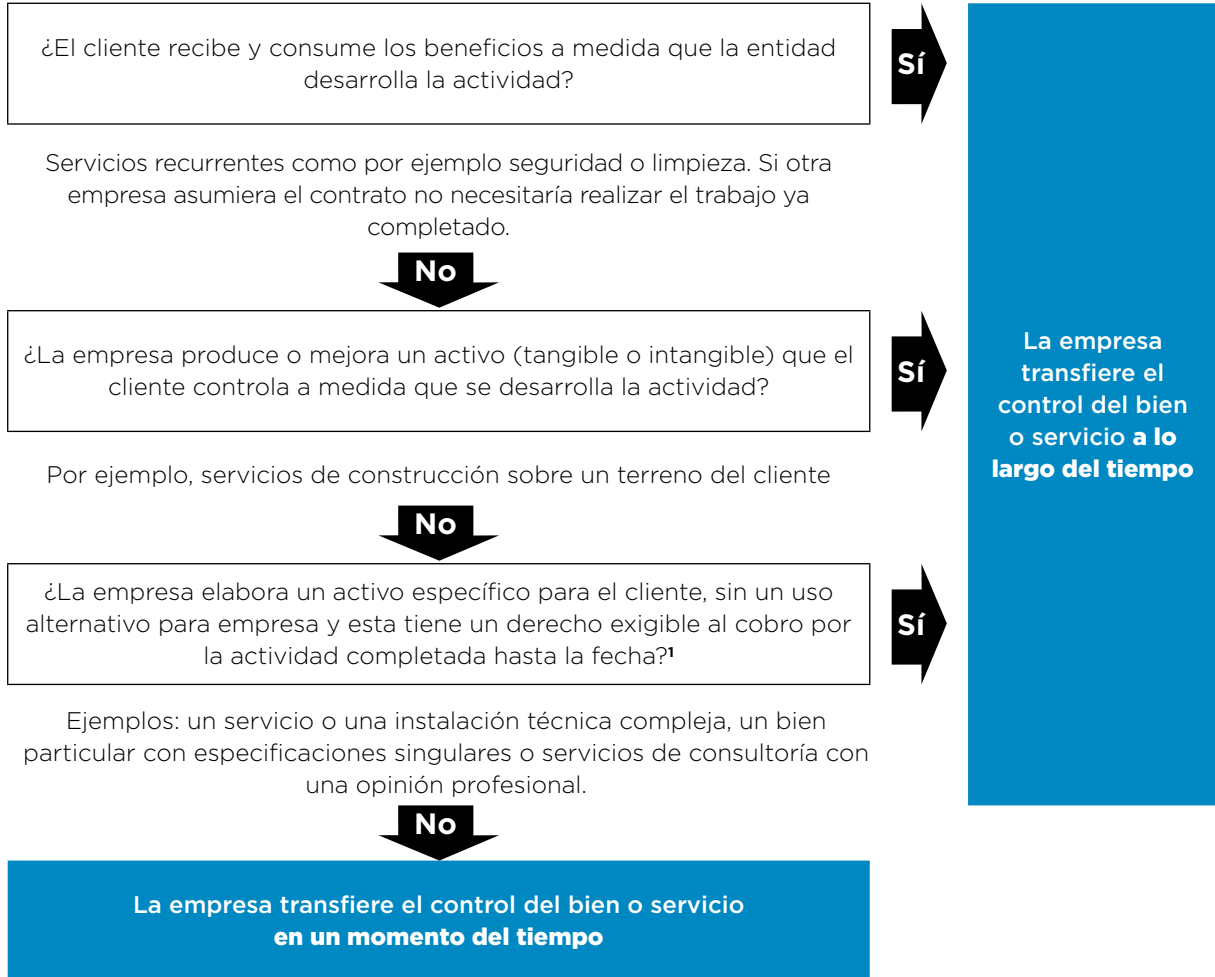
- 1 Reconocer en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales, siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición.
- 2 Solo reconocer ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta una fecha determinada, cuando, a esa fecha, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación, aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso.
- 3 Revisar y, si es necesario, modificar las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

**Ingresos derivados de obligaciones que se cumplen en un momento determinado (con carácter general, entrega de bienes)**

- 1 Reconocer los ingresos en el momento que se cumplen las obligaciones.
- 2 Hasta que no se cumplan las obligaciones, reconocer, con carácter general, los costes incurridos en la producción o fabricación de los bienes o servicios como existencias (criterios a seguir: los establecidos por el ICAC en la Resolución de 14 de abril de 2015 sobre criterios para determinar el coste de producción).

> **Criterios que determinan si la transferencia del control de un bien o servicio se produce a lo largo del tiempo o en un momento determinado**

El control de un bien o servicio se transfiere a lo largo del tiempo o en un momento determinado según el siguiente esquema:



¹ Aspectos a considerar:

**Uso alternativo**

Momento de la evaluación, al inicio del contrato

Después de esa fecha, la empresa no revisará su conclusión a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación a cumplir.

Condiciones para determinar si un activo no tiene un uso alternativo

> 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 incurre en pérdidas económicas significativas, como sucede en activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizados en áreas remotas.

### Derecho de cobro

No necesita ser un importe fijo o incondicional en el momento presente, pero la empresa debe tener derecho a un importe que al menos le permita recuperar los costes incurridos más un margen razonable de ganancia.

Para ello, la empresa debe analizar si tiene derecho a reclamar o conservar el cobro por la actividad completada hasta la fecha considerando la hipótesis de que el contrato fuera a rescindirse antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la empresa según resulta del compromiso asumido.

### > Indicadores de 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:

#### a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo

Para evaluarlo se excluye cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo. Por ejemplo, la empresa puede transferir el control del activo, aunque no haya satisfecho la obligación de prestar los servicios de mantenimiento incluidos también en el contrato.

#### b) La empresa ha transferido la posesión física del activo

! La posesión física puede no coincidir con el control del activo.

Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito ([ver apartado Casos Particulares](#)), un cliente o un consignatario pueden tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido.

Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

#### c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad de acuerdo con las especificaciones contractuales



¿La empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas?

**Sí**

**No**

La aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. En particular, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

La empresa no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

**Entregas de productos (bienes o servicios) a un cliente en régimen de prueba o evaluación:** si el cliente no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste lo acepte o venza el citado plazo sin haber comunicado su disconformidad.

#### d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo

#### e) El cliente tiene la propiedad del activo

Cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección o garantía contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría a este último obtener el control del activo.

**EJEMPLO 1**

- **Una empresa que presta servicios mensuales de nóminas formaliza un contrato para prestar este servicio mensual a una entidad durante 3 años a cambio de una contraprestación económica.**

Como serie de servicios mensuales sustancialmente iguales y con el mismo patrón de transferencia al cliente, se contabilizan como una obligación única. La obligación se cumple a lo largo del tiempo porque el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño a medida que y cuándo el servicio de nóminas es prestado (si en un momento determinado otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar los servicios que la entidad ya hubiera proporcionado hasta esa fecha).

**EJEMPLO 2**

- **Una empresa de transporte formaliza un contrato para trasladar maquinaria de un cliente desde Barcelona a Oslo.**

La obligación se cumple a lo largo del tiempo porque el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño a medida que se presta el servicio de transporte (si en un punto del trayecto -por ejemplo, en Lübeck antes de coger la conexión por barco- otra empresa asumiera el servicio no tendría que devolver la maquinaria a Barcelona e iniciar de nuevo el traslado).

**EJEMPLO 3**

- **Una empresa aeronáutica construye aviones con unas especificaciones muy concretas para cada uno de sus clientes. En el contrato se especifican las fases de construcción y el derecho de cobro para cada una de las fases finalizadas. En el contrato no hay restricciones contractuales para que el avión diseñado para un cliente pudiera tener un uso alternativo, pero en la práctica dado el elevado grado de personalización esto tendría unos costes muy elevados.**

La obligación se cumple a lo largo del tiempo porque, aunque el contrato no prohíbe que la empresa aeronáutica destine los aviones a otro cliente, las especificaciones muy concretas para cada cliente limitan la capacidad práctica de la empresa para destinarlos fácilmente a otro cliente, ya que supondría incurrir en costes significativos; además existe el derecho de cobro para cada fase finalizada, produciéndose, por tanto, transferencia de control parcial de cada fase de construcción, lo que supone una aceptación por parte del cliente de ese avance parcial de la obra.

**EJEMPLO 4**

- Una empresa aeronáutica construye aviones con unas especificaciones muy concretas para cada uno de sus clientes. En el contrato se especifican las fases de construcción, el derecho de cobro para cada una de las fases finalizadas y se incluyen restricciones contractuales para usos alternativos con penalizaciones muy importantes en caso de incumplimiento.

La obligación se cumple a lo largo del tiempo al incluirse en el contrato restricciones contractuales con penalizaciones significativas para la empresa si el activo en construcción se destina a otro uso, con derecho de cobro en cada fase finalizada, produciéndose, por tanto, transferencia de control parcial de cada fase de construcción, lo que supone una aceptación por parte del cliente de ese avance parcial de la obra.

**EJEMPLO 5**

- Una empresa de consultoría presta servicios de asesoramiento técnico específico en la resolución de consultas concretas. En los contratos formalizados con los clientes no se explicita el derecho a indemnización o cobro parcial de los servicios en caso de desistimiento por parte de la contraparte. Además, dados los importes de los contratos y los costes que supondría emprender acciones legales, sería muy poco probable que la empresa las llevara a cabo para cobrar la parte realizada.

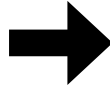
La obligación se cumple en un momento del tiempo, en el momento que se resuelve la consulta concreta, porque no se cumplen ninguno de los criterios para reconocer la obligación a lo largo del tiempo:

- El cliente o contraparte no recibe y consume de forma simultánea los beneficios de la empresa consultora a medida que se realiza el asesoramiento. Si otra consultora asumiera el contrato debería realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.
- La empresa de consultoría no produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que desarrolla la actividad.
- Aunque para la empresa consultora la resolución de una consulta específica no tiene un uso alternativo, no tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que hubiera completado hasta la fecha.



### > Medición del grado de avance

Objetivo de medir el grado de avance



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.
- > La empresa aplicará:
  - Un solo método para medir el grado de avance de cada obligación.
  - El mismo método para todas las obligaciones similares y con circunstancias parecidas.

Los métodos o procedimientos apropiados para medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos, en función de la naturaleza del bien o servicio que la empresa se haya comprometido a transferir al cliente, según el siguiente detalle:

#### Método del 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 periciales de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes.

Incluyen, entre otros métodos:

- la identificación de las unidades producidas o entregadas,
- hitos alcanzados, o
- tiempo transcurrido.

Este método no es adecuado cuando no permite medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Así, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente la actividad de la empresa si, al cierre del ejercicio, la empresa tiene producción en curso o terminada que ya controla el cliente pero que no está incluida en la medición del producto obtenido.

A efectos prácticos si se acuerda una contraprestación fija que se corresponde con el valor de la actividad que la empresa ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que se factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la empresa puede reconocer un ingreso por el importe que 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 (es el caso de las 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 del ingreso 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 cualesquiera 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 en las siguientes circunstancias:

- a) Cuando un desembolso incurrido no cumpla los requisitos para calificarse como coste de producción (Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015 sobre criterios para determinar el coste de producción).
- b) Cuando un gasto incurrido no es proporcional al progreso de una empresa para satisfacer la obligación. En esas circunstancias, la empresa deberá aplicar el método sin considerar el citado gasto.

En tal caso, contabilizará un ingreso por un importe equivalente al coste del bien utilizado para satisfacer la obligación, si al comienzo del contrato espera que se cumplan todas las condiciones siguientes:

- El bien no es distinto;
- Se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;
- El coste del bien transferido es significativo en relación con los costes totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y
- La entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien, pero actúa por cuenta propia.



## EJEMPLO 1

- El 2 de diciembre del año 2020 una empresa es contratada para reformar un local e instalar los equipos de climatización (plazo estimado de la reforma de 4 meses).

El 20 de diciembre la empresa, que actúa por cuenta propia, compra los equipos de climatización a instalar a un tercero, que los entrega en el local y el cliente adquiere su control. La empresa no tiene ninguna participación en el diseño o construcción de estos equipos y su política comercial es no cargar un margen para los equipos que instala.

Se considera que ambas actuaciones son una única obligación a cumplir que se satisface a lo largo del tiempo.

	€
Precio de la transacción	200.000
Costes esperados	
Equipos climatización	60.000
Resto reforma	100.000
	160.000

La empresa utiliza el método de recursos basado en el coste. Para medir el grado de avance la empresa excluye el coste de los equipos de climatización de los costes incurridos y del precio de la transacción ya que su coste es relevante respecto del total costes y no es representativo del grado de avance para satisfacer la obligación.

Al 31 de diciembre la empresa estima que los costes incurridos son los 60.000 € de los equipos y 20.000 € del resto de la reforma.

A 31 de diciembre, los ingresos a reconocer ascienden a 88.000 €  $((200.000 \text{ €} - 60.000 \text{ €}) \times 20\% + 60.000 \text{ €})$  y los costes incurridos a 80.000 €  $(20.000 \text{ €} + 60.000 \text{ €})$ . Se excluye el efecto de los equipos de climatización porque no es proporcional al progreso de la empresa para satisfacer la obligación del servicio de reforma, reconociéndose, en relación a la obligación de instalación de los equipos de climatización, un ingreso por el importe del coste de los equipos.

# CASOS PARTICULARES

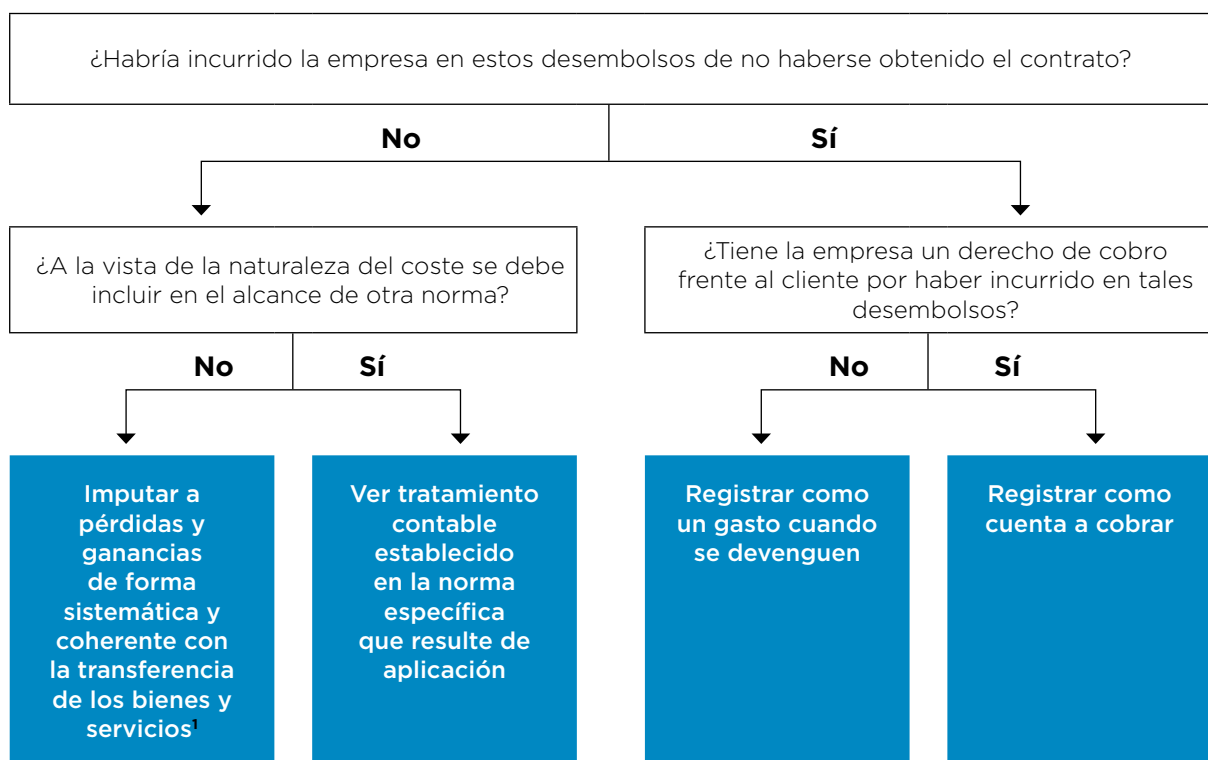
## > Costes incrementales de la obtención de un contrato

Costes incrementales de la obtención de un contrato



Desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato.

En el esquema siguiente se detalla el tratamiento contable de los costes, incrementales o no, de la obtención de un contrato:



<sup>1</sup> En su caso, periodificar si se espera recuperar el importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato.



**EJEMPLO 1**

■ Una empresa incurre en los siguientes costes para conseguir un contrato de prestación de servicios con un nuevo cliente.

	Miles €
• Costes legales de preparación de la propuesta	17
• Parte del salario del personal encargado de preparar la propuesta por las horas de dedicación	30
• Costes de desplazamiento/alojamiento para presentar la propuesta	20
• Comisiones/bonus de empleados por la consecución de nuevos contratos	13
<b>Total costes</b>	<b>80</b>

**Determinación de los costes incrementales.**

- › Los costes legales vinculados a la preparación de la propuesta, la parte correspondiente del salario del personal vinculado a la preparación de la propuesta y los costes de desplazamiento y alojamiento para presentarla se incurren independientemente de que, finalmente, se obtenga o no el contrato (son costes vinculados al intento de obtener el contrato, no costes incrementales de la obtención de un contrato). Se deberán reconocer como gastos cuando se devenguen.
- › En sentido contrario, las comisiones y bonus a los empleados únicamente se harán efectivos si se obtiene, efectivamente, el contrato, por lo que son costes incrementales de la obtención del contrato y serán objeto de periodificación si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato; se utilizan las partidas “Otros gastos de explotación” de la cuenta de pérdidas y ganancias y “Periodificaciones a corto/largo plazo” del activo corriente/no corriente del balance. Tratándose de costes incluidos en el alcance de otra norma (por ejemplo, existencias o inmovilizado intangible), se aplicarían las disposiciones correspondientes.



**EJEMPLO 2**

■ Una empresa incentiva a sus comerciales con una comisión de 15 miles de € cada vez que consiguen formalizar un nuevo contrato tipo X. Los contratos tipo X tienen una duración mínima (no cancelable) de 3 años y, una vez finalizado este plazo, el cliente tiene la posibilidad de prorrogarlo durante 2 años adicionales. En caso de prórroga el comercial recibe una comisión adicional de 5 miles de €.

Cuando se firma un nuevo contrato tipo X, ¿qué importe deberá activar la sociedad como costes incrementales de la obtención de un contrato?

**Importe a activar como costes incrementales de la obtención de un contrato:**

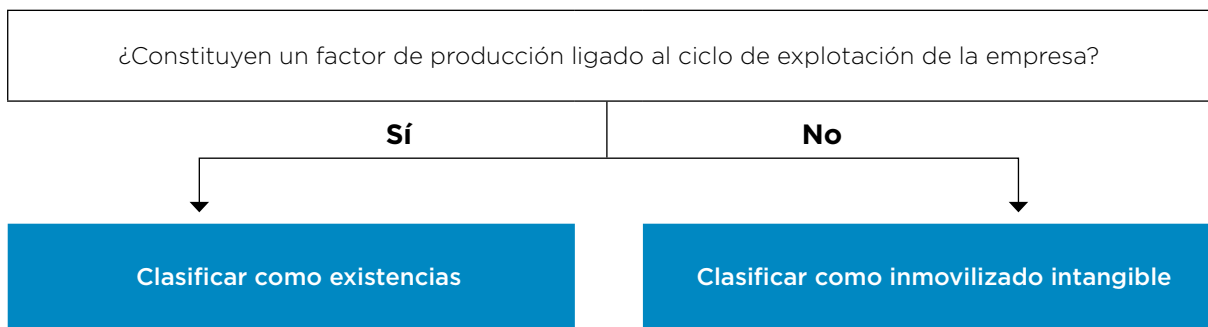
- › Dado que, en el momento de formalizar el contrato tipo X, no se crean derechos y obligaciones para las partes más allá del plazo inicial de 3 años y el cliente no tiene ninguna obligación ni compromiso de prorrogarlo una vez finalizado dicho plazo de 3 años, la empresa únicamente tratará como costes incrementales los 15 miles de € de comisión inicial que se imputarán a resultados en el plazo de 3 años.
- › Al final del año 3, la empresa activará los 5 miles de € de comisión adicional vinculada a aquellos contratos que hayan sido prorrogados por los 2 años adicionales, es decir, considerará esos 5 miles de € como costes incrementales vinculados a este segundo contrato.
- › En ocasiones, la determinación de qué costes deben considerarse costes incrementales en el momento inicial no resulta tan sencillo y requerirá la aplicación de juicio al analizar las circunstancias del caso concreto.

> **Costes derivados del cumplimiento de un contrato**

Costes derivados del cumplimiento de un contrato	=	Costes que se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica.
--	---	---

Esto es, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente; no obstante, si los desembolsos se corresponden a la adquisición de elementos del inmovilizado se registran según su norma específica.

Su clasificación contable se recoge en el siguiente esquema:



Posteriormente, la imputación a pérdidas y ganancias de estos costes se realizará de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan.

**EJEMPLO**

- La sociedad A formaliza un contrato con la empresa aeronáutica B para suministrarle determinadas piezas para construir aviones. Existe el compromiso por parte de B de adquirir un número determinado de piezas durante la duración del contrato. El proceso de producción de estas piezas es muy complejo y requiere que previamente a empezar la producción de las piezas, A incurra en los siguientes costes:
  - Desarrollo de un programa (software) para gestionar el proyecto. Este software es para uso interno de A que lo podrá utilizar para gestionar otros proyectos.
  - Costes de formación de los empleados para utilizar el software de gestión de proyectos.
  - Desarrollo de una plataforma tecnológica que permita acceder y testear información de los sistemas de B necesaria para fabricar las piezas. Según se indica esta plataforma no será transferida a B y, no se considera una obligación de desempeño a cumplir.

**Tratamiento contable de cada uno de los costes:**

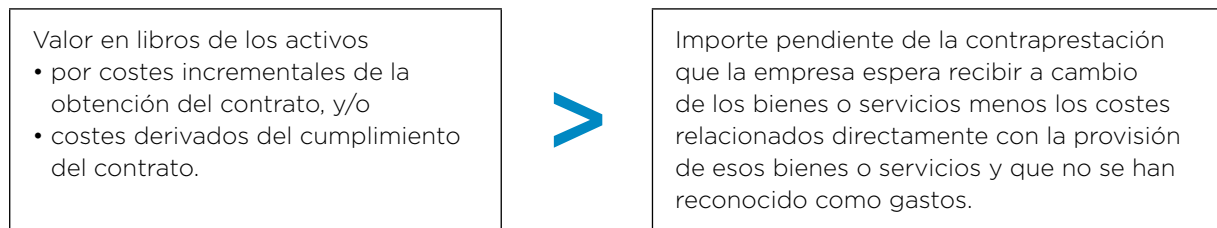
- El software de gestión de proyectos no supone un coste derivado del cumplimiento del contrato, sino que es un activo intangible que será objeto de amortización a lo largo de su vida útil.
- Los costes de formación para utilizar el software de gestión tampoco son costes derivados del cumplimiento del contrato, ni mayor valor del activo intangible, sino que serán registrados como gasto a medida en que se vayan incurriendo.
- Finalmente, los costes de desarrollo de la plataforma tecnológica si pueden ser capitalizados como costes de cumplimiento del contrato ya que además de estar vinculados de manera directa con el contrato, mejoran recursos que serán utilizados en la producción de piezas de los aviones y se espera recuperarlos a lo largo de la duración del contrato; se capitalizarán como un inmovilizado intangible.

### > Cambio de estimaciones y deterioro de valor

En relación con los costes incrementales de la obtención de un contrato o los costes derivados del cumplimiento de un contrato, cuando se produzca un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de los bienes o servicios al cliente, se deberá:

- > Revisar el criterio para cuantificar el gasto contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- > Contabilizar, en su caso, como un cambio de estimación contable.

Por otra parte, la empresa reconocerá una pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados siempre que:



Al realizar el cálculo se tendrá en cuenta lo establecido en la **Etapa 3** para determinar el precio de la transacción, salvo las limitaciones sobre la estimación de la contraprestación variable, y se ajustará el importe de la contraprestación para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

Aspectos a considerar:



Antes de reconocer una pérdida por deterioro de valor en estos activos, la empresa contabilizará cualquier pérdida por deterioro incurrida en los otros activos relacionados con el contrato. Una vez reconocida la pérdida por deterioro de valor de los citados activos, la empresa incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido en el importe en libros de la Unidad Generadora de Efectivo (UGE) a la que pertenezca a efectos de calcular su deterioro de valor.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.



**EJEMPLO**

- La sociedad B retribuye a su comercial con un bonus variable vinculado al número de contratos que consigue, en base al siguiente detalle:

Número de contratos	Comisión
1 a 5 contratos	2% del valor de los contratos (1 a 5)
5 a 10 contratos	8% del valor de los contratos (1 a 10)
+ 10 contratos	10% del valor de todos los contratos

**Importe que se deberá activar como coste incremental de la obtención del contrato**

El importe a considerar como coste incremental de la obtención de contratos estará sujeto a la estimación que haga la entidad de los contratos que espera formalizar y dicha estimación será objeto de revisión si se produce un cambio en las expectativas inicialmente estimadas.

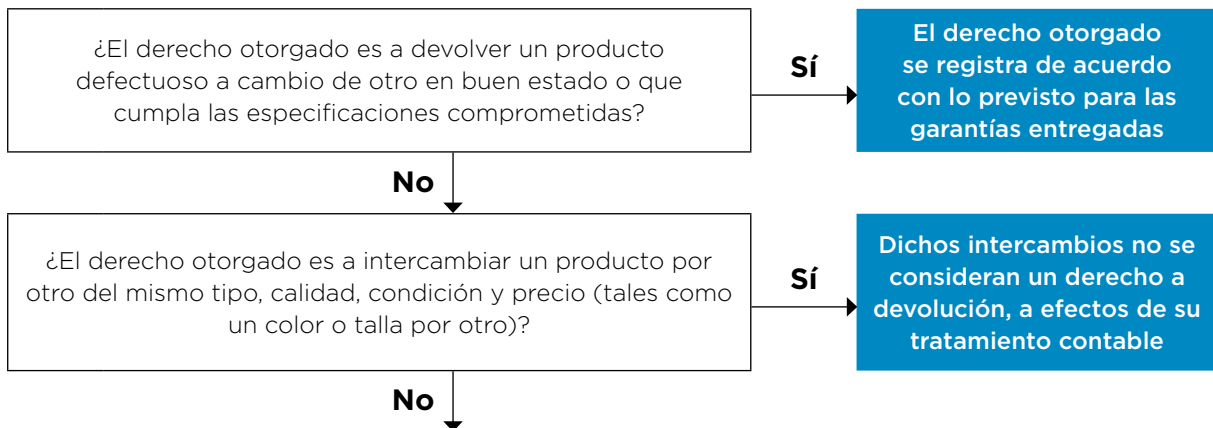
Al inicio del ejercicio la entidad considera como mejor estimación que se formalizarán 4 contratos, por tanto, para los 3 primeros contratos efectivamente formalizados considera como costes incrementales de la obtención de los contratos un importe equivalente al 2% de su valor.

En el mes de mayo se formaliza el contrato 4, se reevalúa la situación y se considera que la estimación más realista es obtener 7 contratos, por lo que en ese momento se activa el 8% del valor del contrato 4 y el 6% adicional del valor de los contratos 1 a 3.

> **Ventas con derecho a devolución**

<b>Derecho a devolución</b>	Facultad que otorga la empresa al cliente de devolver el producto y recibir a cambio: <ul style="list-style-type: none"> <li>• el precio de la operación,</li> <li>• un derecho o vale que podrá aplicar el cliente en futuras compras, o</li> <li>• el derecho a cambiarlo por otro producto.</li> </ul>
-----------------------------	---

El tratamiento contable de las ventas con derecho a devolución se detalla en el siguiente esquema:



**Reconocer:**

<b>1</b>	Un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir (no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa).
<b>2</b>	Un pasivo por reembolso (provisión).
<b>3</b>	Un activo (existencias) y el correspondiente ajuste en la variación de existencias por el derecho a recuperar los productos de los clientes.

**Valoración de las existencias** =

**Por referencia al valor en libros del producto vendido**

- cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).

**⊖ Compensar en el balance el activo y el pasivo por reembolso.**

- !** Actualizar al cierre del ejercicio la valoración:
- > Del pasivo por reembolso, por los cambios en las expectativas sobre el importe de las devoluciones, reconociendo los ajustes que correspondan como un mayor o menor importe de la cifra de negocios.
  - > Del activo, por los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver.



- Una empresa vende 50 unidades del producto A a un precio de venta unitario de 5 miles de €. Las condiciones pactadas permiten a los clientes devolver el producto durante un plazo de 15 días y recibir la totalidad del reembolso.

Los datos históricos revelan que el 6% de las ventas son devueltas y no se aprecian cambios en el patrón de consumo, por lo que está hipótesis resulta razonable.

El pago está previsto se produzca a los 30 días, por lo que no se considera impacto financiero, y los costes asociados a la recuperación de los productos se estiman nulos.

Una vez expirado el plazo de devolución únicamente 1 unidades ha sido devueltas.

Precio de venta unitario del producto	5 miles €
Coste unitario del producto	3 miles €
Unidades vendidas	50
Estimación del número de productos que serán devueltos	3 (6% de 50)
Productos efectivamente devueltos	1

#### Asientos a realizar:

1. En el momento de la venta, reconociéndose el derecho a recuperar los productos que se estima sean devueltos:

	miles €	
	Dr.	Cr.
Cientes	250	
Ingreso por productos transferidos (contraprestación que la empresa espera recibir) ((50 - 3) ud. x 5 miles €/ud.)		235
Provisión (pasivo por reembolso) (3 ud. x 5 miles €/ud.)		15
Coste de las ventas (variación de existencias)	141	
Existencias (50 ud. x 3 miles €/ud.)		150
Existencias (derecho a recuperar los productos del cliente) (3 ud. x 3 miles €/ud.)	9	

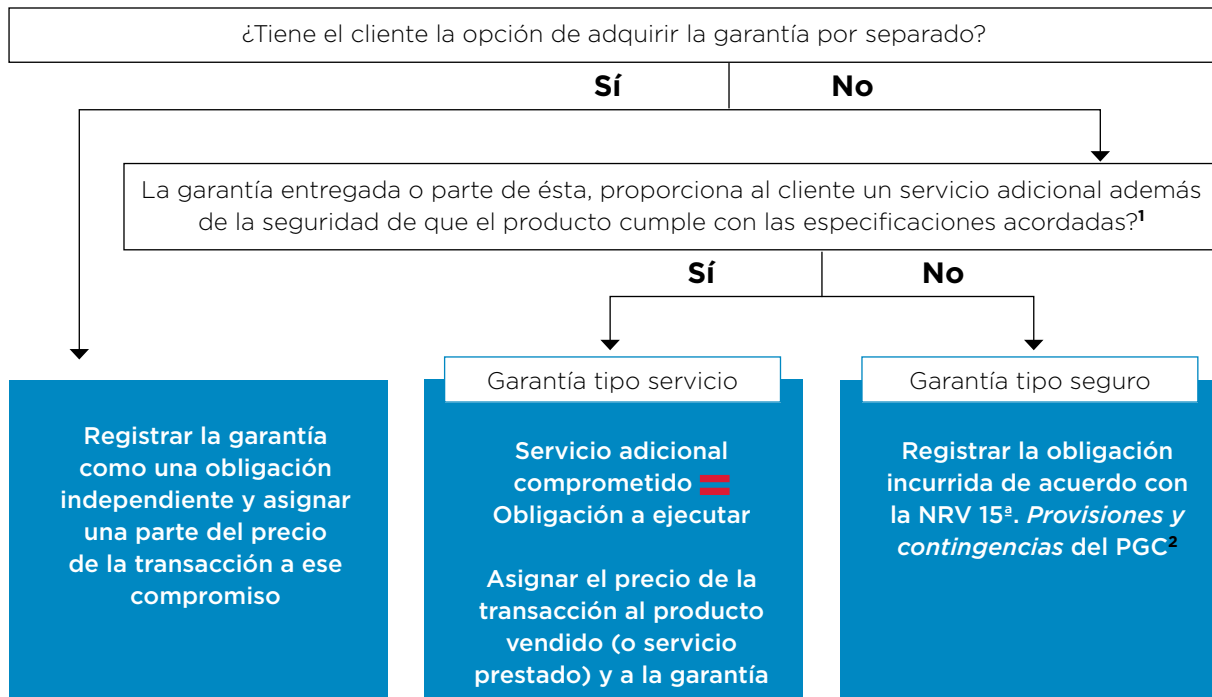
**2. En el momento en que finaliza el periodo de devolución y se confirma que únicamente se ha devuelto 1 producto.**

	miles €	
	Dr.	Cr.
Ingreso por productos transferidos (productos cuya devolución prevista no se ha producido) (2 ud. x 5miles €/ud.)		10
Cientes (producto efectivamente recuperado) (1 ud. x 5 miles €)		5
Provisión (pasivo por reembolso) (3 ud. x 5 miles €/ud.)	15	
Existencias (derecho a recuperar los productos del cliente) (3 ud. x 3 miles €/ud.)		9
Existencias (producto efectivamente recuperado) (1 ud. x 3 miles €/ud.)	3	
Coste de las ventas (variación de existencias) (productos cuya devolución prevista no se ha producido) (2 ud. x 3 miles €/ud.)	6	

> **Garantías entregadas**

Tipos de garantía	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tipo «seguro»: garantía que otorga al cliente un derecho de compensación en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas.</li> <li>Tipo «servicio»: garantía que proporciona al cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.</li> </ul>
-------------------	---

Esquema a seguir para registrar una garantía otorgada:



Si la empresa se compromete a entregar una garantía tipo “seguro” junto con otra tipo “servicio” pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías como una sola obligación a cumplir.

<sup>1</sup> Para evaluar esta circunstancia se considerarán, entre otros, los siguientes aspectos:

**a)** Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.

**b)** Cuánto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.

**c)** La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.

<sup>2</sup> Por ejemplo, cuando una ley que requiere que la empresa pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios, o cuando la empresa asume el compromiso de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la empresa, circunstancias todas ellas que no dan lugar a una obligación de desempeño.

**EJEMPLO**

- La compañía Z vende aspiradoras. El precio de venta incluye una garantía (garantía A) que cubre el correcto funcionamiento del producto durante un periodo de 1 año. Al adquirir el producto, el cliente tiene la opción de contratar, por un precio específico, una garantía adicional por un periodo de 2 años, que se “activaría” al finalizar el primer año (garantía B).

**¿Cómo debe considerarse la garantía A y B?**

- > **Garantía A:** No proporciona al cliente un servicio adicional más allá de garantizar que el aspirador cumple con las especificaciones acordadas, por tanto, no supone una obligación de desempeño adicional. Es una garantía tipo seguro que la compañía Z trata de acuerdo con la NRV 15ª. *Provisiones y contingencias* del PGC.
- > **Garantía “adicional” B:** Su contratación es opcional para el cliente, por lo que la compañía Z considera esta garantía como un servicio adicional (garantía tipo servicio), y, por tanto, registra la garantía como una obligación independiente.

> **Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena.**

Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios al cliente, la empresa determinará si la naturaleza de su compromiso supone una actuación por cuenta propia o por cuenta ajena.

Para determinar la naturaleza de su compromiso, la empresa:

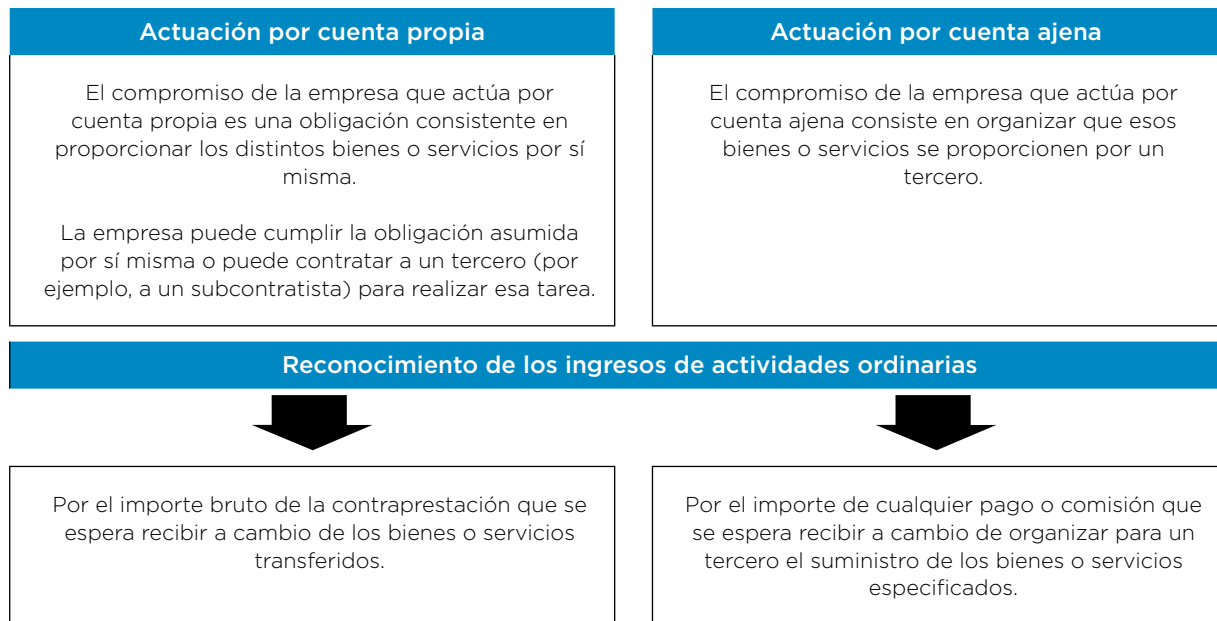
- a)** Identificará los bienes o servicios especificados (distintos) a proporcionar al cliente, y
- b)** Evaluará si controla cada bien o servicio antes de que se transfiera al cliente.



La empresa actúa por cuenta propia si controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente, aunque no lo controla necesariamente si obtiene el derecho legal sobre ese bien o servicio solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente.

Control del bien o servicio =

- a)** Control del bien procedente del tercero antes de que se transfiera al cliente; o
- b)** Control del derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la empresa la capacidad de dirigir a esa parte para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la empresa; o
- c)** Control del bien o servicio que se combina en ese momento con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente.



Para determinar si la empresa controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente (y por ello, que actúa por cuenta propia) se considerarán, entre otros, los siguientes indicadores:

- La empresa es responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, lo que habitualmente implica asumir la responsabilidad sobre la recepción del bien o servicio a conformidad por parte del cliente.
- La empresa tiene el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente, o después de la transferencia (por ejemplo, en el momento de la devolución).
- La empresa puede establecer los precios para el bien o servicio especificado.



## EJEMPLO

- La empresa A se dedica al comercio electrónico. En su web publicita los productos de determinados proveedores y su actividad consiste en facilitar el proceso de compra entre los clientes interesados y los proveedores.

El pago se realiza también a través de la web y el cliente lo abona directamente al proveedor, que también es el responsable de la entrega de los productos en los plazos y condiciones que ha determinado.

Cada vez que se cierra una transacción y el pago se hace efectivo, A recibe una comisión del 5% del precio de venta. A no asume ninguna responsabilidad frente a los clientes ante posibles incumplimientos de los proveedores.

Consideraciones que deben tenerse en cuenta para determinar si A actúa por cuenta propia o por cuenta ajena:

Empresa A	Si	No
¿Es responsable del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio al cliente?		<input checked="" type="checkbox"/>
¿Tiene el riesgo de inventario en algún momento, ya sea antes o después de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente?		<input checked="" type="checkbox"/>
¿Tiene potestad para establecer los precios para el bien o servicio especificado?		<input checked="" type="checkbox"/>

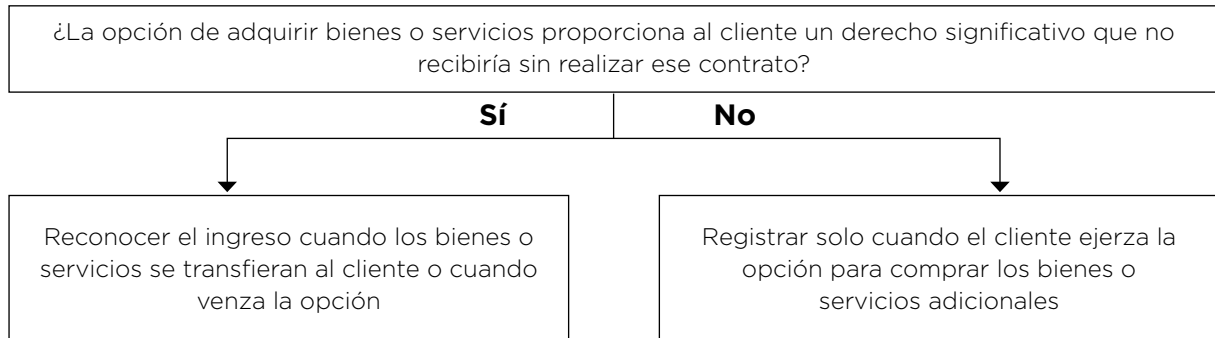
En base a lo anterior, A actúa por cuenta ajena y su compromiso consiste en organizar la transacción entre los proveedores y los clientes.



> **Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales**

<p>Opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Créditos-premios al cliente (o puntos).</li> <li>• Opciones de renovación del contrato.</li> <li>• Otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.</li> </ul>
--	---

Para determinar si la opción de adquirir bienes o servicios es una obligación a ejecutar incluida en el contrato se considerarán los siguientes aspectos:



Por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de clientes en ese área geográfica o mercado.

**!** Si el cliente puede adquirir un bien o servicio adicional a un precio similar a su precio de venta independiente esa opción no proporciona un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo.

El precio de la transacción se distribuye entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual ([ver Etapa 4](#)). Situaciones:

El precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable

La empresa lo estimará. La estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

- a)** Cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y
- b)** La probabilidad de que la opción sea ejercida.

El cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o servicios similares a los bienes o servicios originales del contrato, y en los términos del contrato original

Habitualmente para renovaciones de contratos

La empresa puede asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada.



## EJEMPLO 1

### ■ Opciones de renovación del contrato

La empresa Z realiza servicios de mantenimiento de ascensores. Para ascensores nuevos, la empresa ofrece a sus clientes un paquete que permite contratar el servicio a razón de 2.000 € anuales durante 3 años consecutivos y sin obligación de permanencia. Este paquete resulta mucho más ventajoso que los precios que Z factura a los clientes que contratan el servicio de mantenimiento anual en el año 2 o en el año 3 (6.000 € y 10.000 € respectivamente).

Z ha formalizado 100 contratos con clientes y estima que, de éstos, el 90% renovarán al final del año 1 y el 90% de éstos (81% de los iniciales) lo hará al final del año 2.

Del análisis se concluye que la opción de renovar los contratos proporciona al cliente un derecho significativo, ya que el precio de los servicios de mantenimiento es significativamente superior cuando el cliente opta por contratar solo los servicios de mantenimiento en los años 2 o 3.

Z asigna el precio de la transacción teniendo en cuenta la contraprestación que espera recibir a cambio de todos los servicios que espera proporcionar.

Al inicio del contrato, la entidad determina que la contraprestación esperada para cada contrato es de:  $2.000 \text{ €} + (90\% \times 2.000 \text{ €}) + (81\% \times 2.000 \text{ euros}) = 5.420 \text{ €}$

El reconocimiento de ingresos se realizará sobre la base de los costes incurridos en relación con los costes esperados totales ya que este patrón refleja de manera adecuada la transferencia de servicios al cliente.

	Costes esperados (€)	Costes ajustados por la probabilidad de renovación (€)	Asignación de la contraprestación esperada (€)
Año 1	1.200	1.200	$(1.200/4.170) \times 5.420 = 1.560$
Año 2	1.500	$1.500 \times 0,9\% = 1.350$	$(1.350/4.170) \times 5.420 = 1.755$
Año 3	2.000	$2.000 \times 0,81\% = 1.620$	$(1.620/4.170) \times 5.420 = 2.105$
<b>Total</b>	4.700	4.170	5.420

Asignación de valor a la opción de renovar el contrato:

	(€)	
Al inicio del contrato	$(100 \times 2.000 \text{ €}) - (100 \times 1.560 \text{ €}) = 44.000^1$	Valor de la opción de renovar al final del año 1
Al final del primer año y cumplirse la expectativa de renovación de 90 contratos	$(100 \times 2.000 \text{ €} + 90 \times 2.000 \text{ €}) - (100 \times 1.560 \text{ €} + 100 \times 1.755 \text{ €}) = 48.500^2$	Valor de la opción de renovar al final del año 2

<sup>1</sup> Contraprestación recibida en el año 1 menos asignación para ese periodo de la contraprestación esperada por todos los servicios.

<sup>2</sup> Contraprestación acumulada recibida hasta el año 2 menos asignación acumulada hasta el año 2 de la contraprestación esperada por todos los servicios.



**EJEMPLO 2**

■ **Otros descuentos sobre bienes o servicios futuros**

Para incentivar las ventas del perfume Y, que tiene un precio unitario de 60 €, la sociedad W, que se dedica a la comercialización de productos de cosmética lanza una promoción por la que durante la campaña de Navidad los clientes que compren el perfume Y recibirán un vale descuento del 30% sobre las compras futuras, hasta de 100 €, que realicen. Como política comercial, durante la campaña de Navidad W otorga vales descuento por el 5% del precio de venta de todos sus productos. Estos vales son canjeables durante los 30 días siguientes a la compra.

W estima en un 80% de probabilidad que un cliente utilice el vale y las ventas adicionales sobre las que aplicar el descuento en 55 €.

**¿Qué ingresos deberá registrar la sociedad W cuando venda un perfume Y durante la campaña de Navidad? ¿Qué ingresos deberá registrar cuando se materialicen las ventas futuras con descuento?**

El precio de la transacción al comprar cada perfume Y se distribuirá entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato, en base al precio relativo de venta individual. Dado que el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la sociedad W lo estimará. La estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, ajustándose por cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción y por la probabilidad de que la opción sea ejercida.

W contabiliza el compromiso de proporcionar el descuento adicional como una obligación de desempeño más del contrato de venta del perfume Y.

El descuento adicional del 25% en las compras futuras (adicional al 5% que obtiene cualquier cliente en las compras que realiza), proporciona un derecho significativo que el cliente no recibiría sin realizar la compra del perfume. Por tanto:

Precio de venta independiente estimado del vale de descuento asociado a la compra de Y:  
 55 € (estimación ventas adicionales sobre las que se aplicará el descuento) x 80% (probabilidad de utilizar el vale descuento) x 25% (descuento adicional al 5% ordinario) = 11 €.

Obligación de desempeño	Precio de venta independiente (€)	%	Precio de la transacción asignado (€)
Perfume Y	60	(60/71) = 84,5%	60 x 84,5% = 50,7
Vale descuento	11	(11/71) = 15,5%	60 x 15,5% = 9,3
<b>Total</b>	71	100%	60

La sociedad W registrará ingresos de actividades ordinarias por importe de 50,7 € cada vez que venda un perfume Y durante la campaña de Navidad y reconocerá ingresos de actividades ordinarias por los 9,3 € asociados al vale descuento cuando el cliente haga uso del mismo o cuando caduque.

Así, si en la campaña de Navidad se vendieran 100 perfumes Y y, durante los 30 días siguientes, 75 clientes utilizaran el vale descuento en compras de importe promedio 56 € (la estimación de uso del 80% y de ventas adicionales de 55 euros se consideran hipótesis razonables durante todo el periodo; si no lo fueran, la sociedad debería actualizar los cálculos), los asientos a realizar por la sociedad W serían:

Por las ventas de perfume Y y la entrega de los vales descuento asociados:

	€	
	Dr.	Cr.
Clientes (100 uds. x 60 €/ud.)	6.000	
Ventas (100 uds. x 50,7 €/ud.)		5.070
Provisión (vales descuento) (100 uds. x 9,3 €/ud.)		930

Por las ventas realizadas durante los 30 días siguientes a las ventas del perfume Y, vinculadas a los vales descuento:

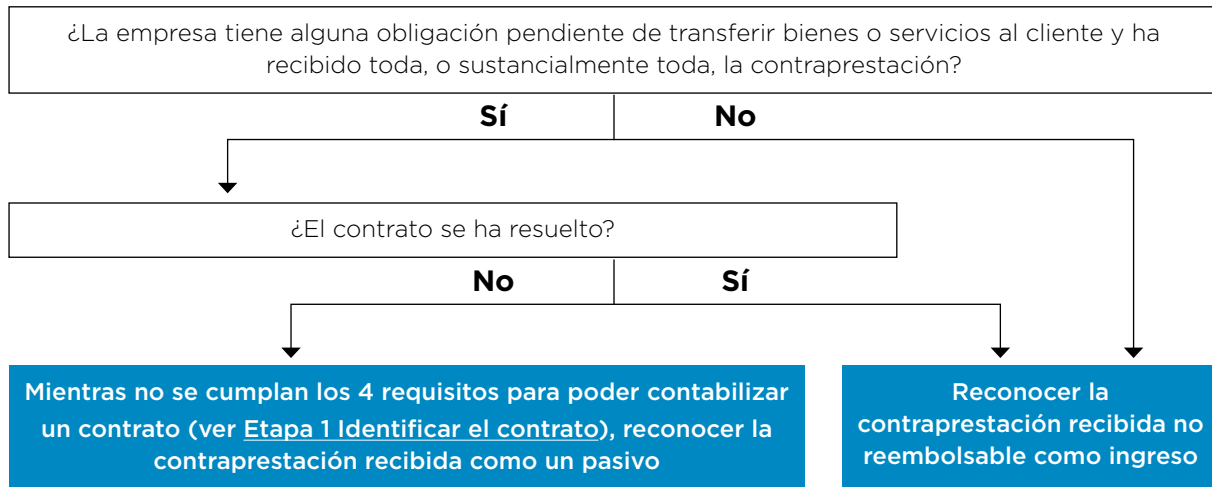
	€	
	Dr.	Cr.
Clientes (56 €/compra adicional x 75 compras adicionales x (1- 30% dto. total))	2.940	
Provisión (vales descuento utilizados) (930 € importe asignado al inicio x 75 vales utilizados / 80 vales previstos)	872	
Ventas		3.812

Al finalizar la campaña, por los restantes 5 vales descuento que caducan sin ser utilizados:

	€	
	Dr.	Cr.
Provisiones (vales descuento caducados) (cancelación saldo) (930 € - 872 €)	58	
Ventas		58

➤ **Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables**

Cuando el cliente anticipa a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación acordada, su tratamiento contable, tal cómo se explica en el apartado [Requisitos a cumplir de un contrato de la Etapa 1](#), sigue el siguiente esquema:

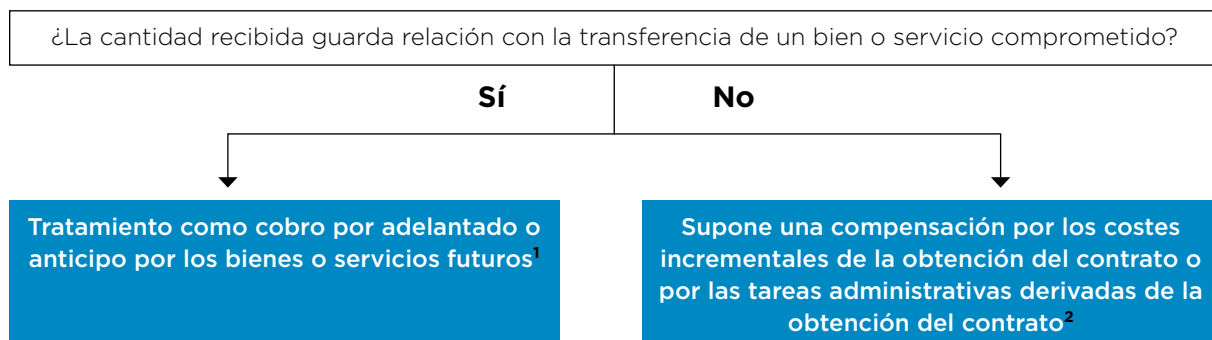


Con posterioridad al reconocimiento inicial el valor en libros del anticipo debe actualizarse para considerar el efecto financiero ([ver apartado Existencia en el contrato un componente financiero significativo en la Etapa 3](#)).

No obstante lo anterior:

- Si la empresa considera altamente probable que algunos de sus clientes no lleguen a adquirir los bienes o a demandar los servicios reconocerá un ingreso por el importe esperado de esa ganancia.
- En caso contrario, sólo reconocerá un ingreso cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos pase a ser remota.

Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (por ejemplo, en caso de afiliación a una sociedad deportiva, activación de contratos de telecomunicaciones, establecimiento de algunos servicios o algunos contratos de suministro), el tratamiento contable se determinará como sigue:



<sup>1</sup> La empresa lo reconocerá como ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios. El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo ([ver apartado Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales](#)).

<sup>2</sup> Es habitual que con estas actividades no se satisfaga una obligación comprometida con el cliente y, por lo tanto, la empresa no considerará dichas tareas (y los costes relacionados) al medir el grado de avance. La empresa evaluará si los costes incrementales de la obtención de un contrato han dado lugar a un activo de acuerdo con lo previsto en el [apartado Costes incrementales de la obtención de un contrato](#).

**EJEMPLO**

- La empresa de telecomunicaciones Z comercializa un paquete de fibra y 3 teléfonos móviles con llamadas y datos ilimitados que consiste en el pago de una cuota de alta inicial de 30 euros y una cuota mensual de 110 euros. El contrato obliga a una permanencia mínima de 12 meses tras los cuales el cliente puede seguir con el contrato o contratar otro plan. Los clientes que contratan este plan tienen una permanencia media de 24 meses. Z considera que los costes de dar de alta el cliente son totalmente irrelevantes.

Teniendo en cuenta que los costes de dar de alta el cliente son irrelevantes, Z considera que la cuota inicial de 30 euros guarda relación con la transferencia de los servicios comprometidos y, por tanto, se registrará inicialmente como un cobro por adelantado o anticipo (pasivo), a reconocer como ingreso en la fecha en la que se transfieran al cliente dichos servicios.

En este escenario se plantean 2 supuestos:

- Z concluye que la cuota inicial de 30 euros no representa un derecho significativo para el cliente, porqué la elección de renovar o no el contrato está más relacionada con la calidad del servicio recibido y con las condiciones de otros contratos alternativos que estuvieran disponibles en el momento de la renovación, que con el hecho de haber pagado esos 30 euros.

Z reconocerá en cada uno de los 12 meses del contrato inicial un ingreso de:

$$(30 \text{ €} + (110 \text{ €/mes} \times 12 \text{ meses})) / 12 \text{ meses} = 112,5 \text{ €/mes}$$

- Z concluye que la cuota inicial de 30 euros concede al cliente un derecho significativo a renovar el contrato en unas condiciones ventajosas respecto a las condiciones previsibles de los contratos que estarán disponibles al cabo de 12 meses, por lo asignará la totalidad del precio del contrato a la prestación del servicio durante 12 meses y al derecho de renovación del contrato.

La parte atribuible al derecho de renovación se reconocerá como ingreso a medida que se preste el servicio durante el periodo de renovación, considerando la permanencia media de los clientes, es decir durante los 12 meses de periodo restante de permanencia media, o cuando venza la opción de renovación si no ésta no se ejerce.

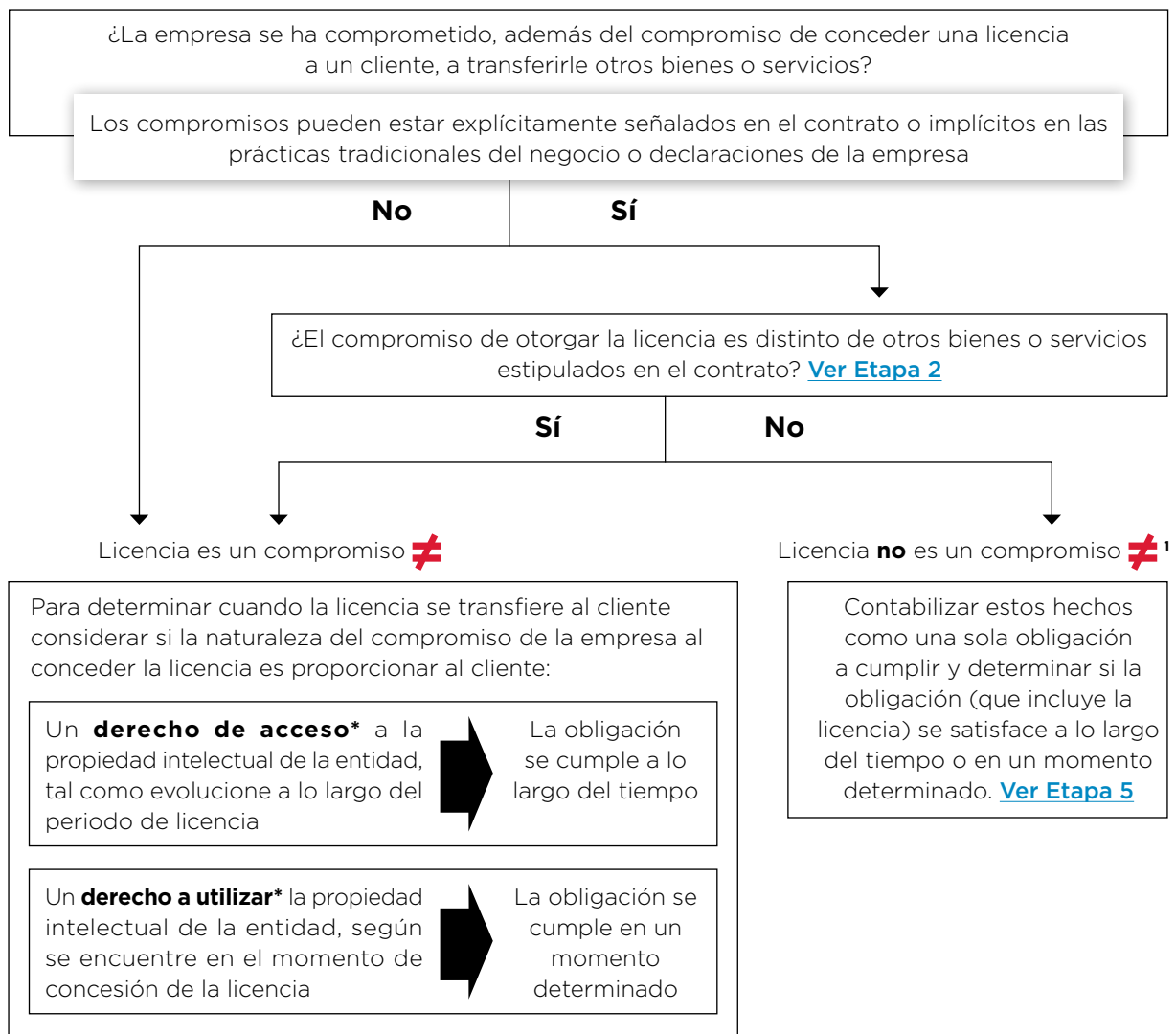
> **Acuerdos de cesión de licencias.**

Licencia	<div style="background-color: black; width: 20px; height: 10px; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="background-color: black; width: 20px; height: 10px; margin-bottom: 5px;"></div>	<b>Establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual o industrial de la empresa.</b>
----------	---	--

Las licencias pueden incluir, pero no se limitan, a cualquiera de los siguientes aspectos:

- a) programas informáticos y tecnología,
- b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento,
- c) franquicias, y
- d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

Para evaluar el registro de las licencias concedidas deben considerarse los siguientes aspectos:



<sup>1</sup> En particular, las siguientes licencias son un ejemplo de esta situación:

- a) La licencia que es un componente de un bien tangible y parte integral de la funcionalidad de dicho bien.
- b) La licencia que solo se comercializa con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la empresa que permite al cliente, mediante la concesión de la licencia, acceder a contenidos).

\* Para determinar si una licencia proporciona un **derecho de acceso o un derecho a utilizar** la propiedad deberán considerarse los siguientes criterios:

¿Se cumplen todos los criterios siguientes?

**a)** El contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la empresa lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (entre otras circunstancias, en el supuesto de que existiese un interés económico compartido entre la empresa y el cliente por haberse fijado la contraprestación en función de los ingresos de este último);

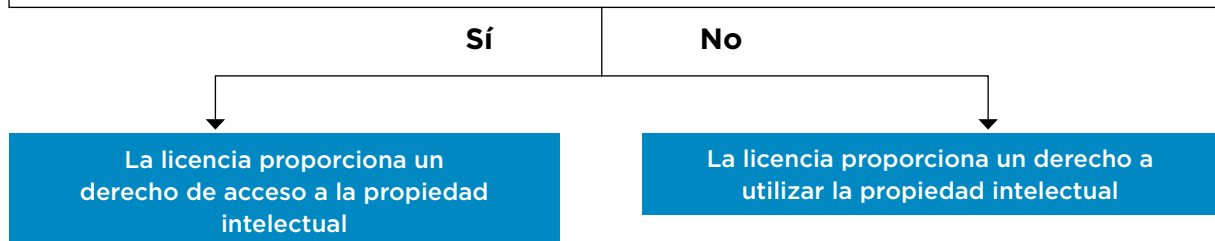
En particular, las actividades de una empresa afectan de forma significativa a la propiedad intelectual cuando:

- 1.º Esas actividades se espera que cambien la forma (entre otras el diseño) o la funcionalidad (como es el caso de la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, o
- 2.º La capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende de esas actividades. Es el caso de los beneficios de una marca que proceden o dependen, a menudo, de la implicación continua de la empresa que apoya o mantiene el valor de la propiedad intelectual.

En sentido contrario, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente posee una funcionalidad independiente significativa, la propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la empresa a menos que cambien esa funcionalidad.

**b)** Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la empresa indicados en la letra **a)**; y

**c)** Esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar



[Ver Etapa 5](#) para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia al cliente.

! El ingreso no puede reconocerse antes del comienzo del periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse del activo.<sup>1</sup>



<sup>1</sup> Así, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la empresa no reconocerá un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio).

**Aspectos a considerar:**

- Factores que no deben considerarse al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso o un derecho al uso de la propiedad intelectual:
  - a)** Restricciones de tiempo, región geográfica o uso porque estas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la empresa satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.
  - b)** Las garantías proporcionadas por la empresa sobre la validez de la patente y su compromiso con la defensa de esa propiedad intelectual frente al uso no autorizado.
  
- Excepción a los criterios generales de reconocimiento de ingresos en caso de contraprestación variable ([ver Etapa 3](#)):

Si la contraprestación por la cesión de la propiedad intelectual se fija en función de las ventas o del uso que realice la empresa cesionaria, la empresa cedente solo reconocerá los ingresos cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

- a)** Tenga lugar la venta o el uso posterior; o
- b)** La obligación a cumplir haya sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

Este criterio también se aplicará cuando una licencia sea el elemento predominante en el compromiso que asume la empresa cedente de la propiedad intelectual.



- La sociedad XYZ se dedica al desarrollo de aplicaciones de software que vende bajo licencia y a prestar servicios de instalación de dichas aplicaciones. XYZ desarrolla además, para algunas de sus aplicaciones, actualizaciones que garantizan su correcto funcionamiento.

Evaluar qué aspectos deben considerarse para determinar cómo XYZ debe contabilizar la venta de licencias en los siguientes escenarios:

- 1 El contrato formalizado entre XYZ y su cliente incluye la venta de la licencia de uso de un software durante 18 meses y el servicio de instalación. El cliente puede utilizar el software desde el momento en que se transfiere la licencia y éste no requiere de actualizaciones durante la vigencia del contrato (mantiene su funcionalidad sin las actualizaciones). El servicio de instalación también se realiza de forma rutinaria por otras entidades y no implica modificar el software.

XYZ estima que el contrato incluye dos compromisos distintos, el de otorgar la licencia y el de prestar el servicio de instalación, por lo que si en el contrato no se establecen precios diferenciados, deberá asignarse el precio del contrato en base a los precios de venta independientes de ambos compromisos.

Para determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso o un derecho a utilizar la propiedad, XYZ deberá evaluar si se cumplen todos los criterios siguientes:

	Si	No
a) ¿El cliente razonablemente espera, que la empresa lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente?		<input checked="" type="checkbox"/>
b) ¿Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la empresa indicados en la letra a)?		<input checked="" type="checkbox"/>
c) ¿Esas actividades dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar?		<input checked="" type="checkbox"/>

De las respuestas a las preguntas anteriores, se concluye que la licencia otorga al cliente un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia, por lo que XYZ contabilizará la licencia como un compromiso distinto que se cumple en un momento determinado.

**2** El contrato formalizado entre XYZ y su cliente incluye la venta de la licencia de uso de un software durante 36 meses y el servicio de instalación. Las actualizaciones posteriores a la venta resultan esenciales para que el cliente pueda optimizar el rendimiento del software, de hecho el cliente no puede adquirir la licencia sin las actualizaciones. El servicio de instalación se realiza de forma rutinaria por otras entidades y no implica modificar el software.

XYZ estima que con el contrato asume dos compromisos distintos, el de otorgar la licencia junto con las actualizaciones y el de prestar el servicio de instalación, por lo que si en el contrato no se establecen precios diferenciados, deberá asignarse el precio del contrato en base a los precios de venta independientes de ambos compromisos.

Para determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso o un derecho a utilizar la propiedad XYZ deberá evaluar si se cumplen todos los criterios siguientes:

	Si	No
a) ¿El cliente razonablemente espera, que la empresa lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente?	<input checked="" type="checkbox"/>	
b) ¿Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la empresa indicados en la letra a)?	<input checked="" type="checkbox"/>	
c) ¿Esas actividades dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar?		<input checked="" type="checkbox"/>

De las respuestas a las preguntas anteriores, se concluye que licencia y sus actualizaciones otorgan al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia, por lo que XYZ contabilizará la licencia y las actualizaciones (de manera conjunta) como un compromiso distinto que se cumple a lo largo de los 36 meses de duración del contrato.

**3** El contrato formalizado entre XYZ y su cliente incluye la venta de la licencia de uso de un software durante 18 meses y el servicio de instalación. El cliente puede utilizar el software desde el momento en que se transfiere la licencia y éste no requiere de actualizaciones durante la vigencia del contrato (mantiene su funcionalidad sin las actualizaciones). El servicio de instalación es muy complejo y supone modificar parcialmente el software para integrarlo los sistemas de TI del cliente. Por este motivo únicamente lo puede realizar XYZ. La licencia no puede adquirirse sin los servicios de instalación.

XYZ estima que con el contrato asume un único compromiso, dado que el cliente no puede beneficiarse de la licencia sin el servicio de instalación.

Por tanto, XYZ contabilizará la licencia y los servicios de instalación como una sola obligación a cumplir y determinará si la obligación (que incluye la licencia) se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado ([ver Etapa 5](#)).

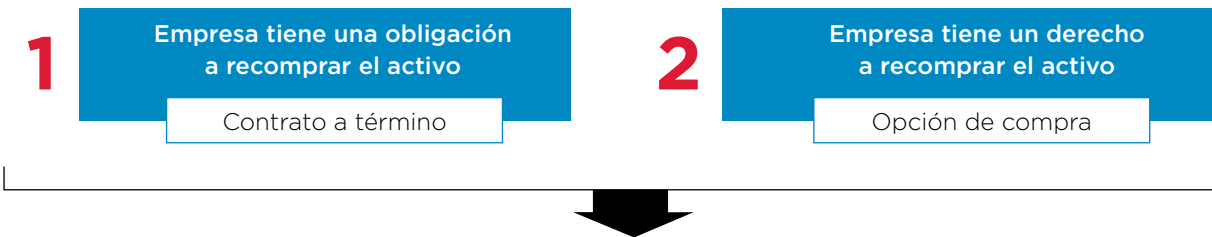
> **Acuerdos de recompra**

**Acuerdo de recompra** = **Contrato por el que una empresa se compromete o tiene la opción de adquirir un activo que ha sido transmitido al cliente con carácter previo.**

El activo recomprado puede ser:

- el que se vendió originalmente al cliente,
- uno que sea sustancialmente igual, u
- otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

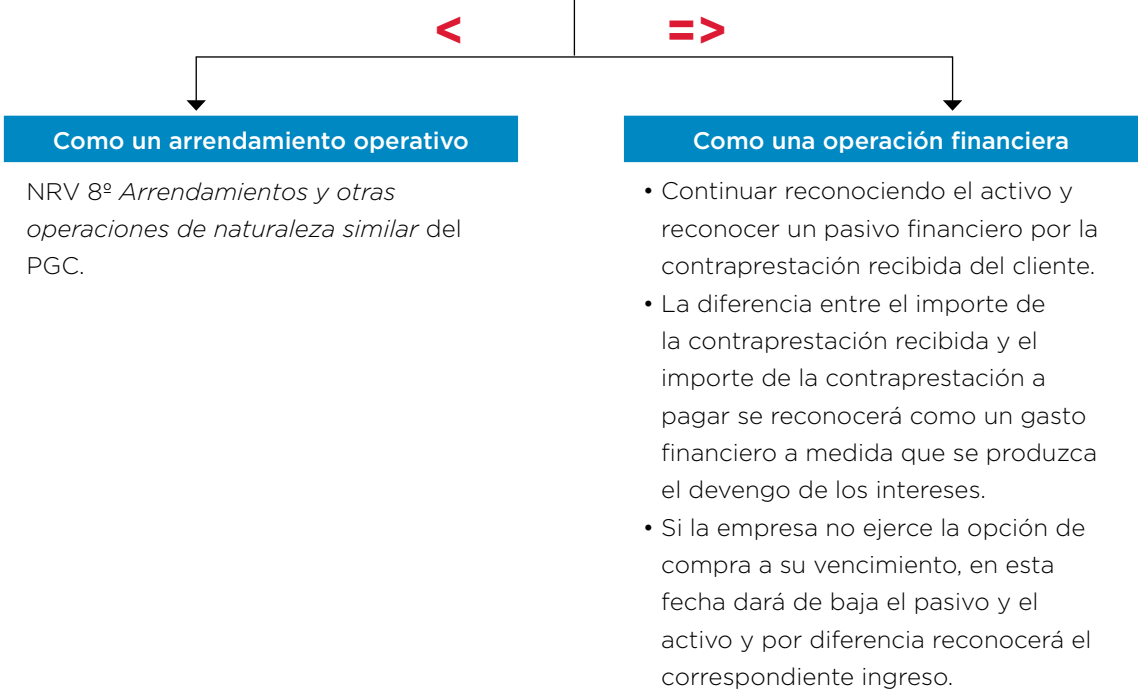
Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:



El cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad plena para determinar el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener la posesión física del activo.

Registro del contrato:

¿El importe al que la empresa puede o debe recomprar el activo es  $<$  o  $=>$  que el precio de venta original del activo?

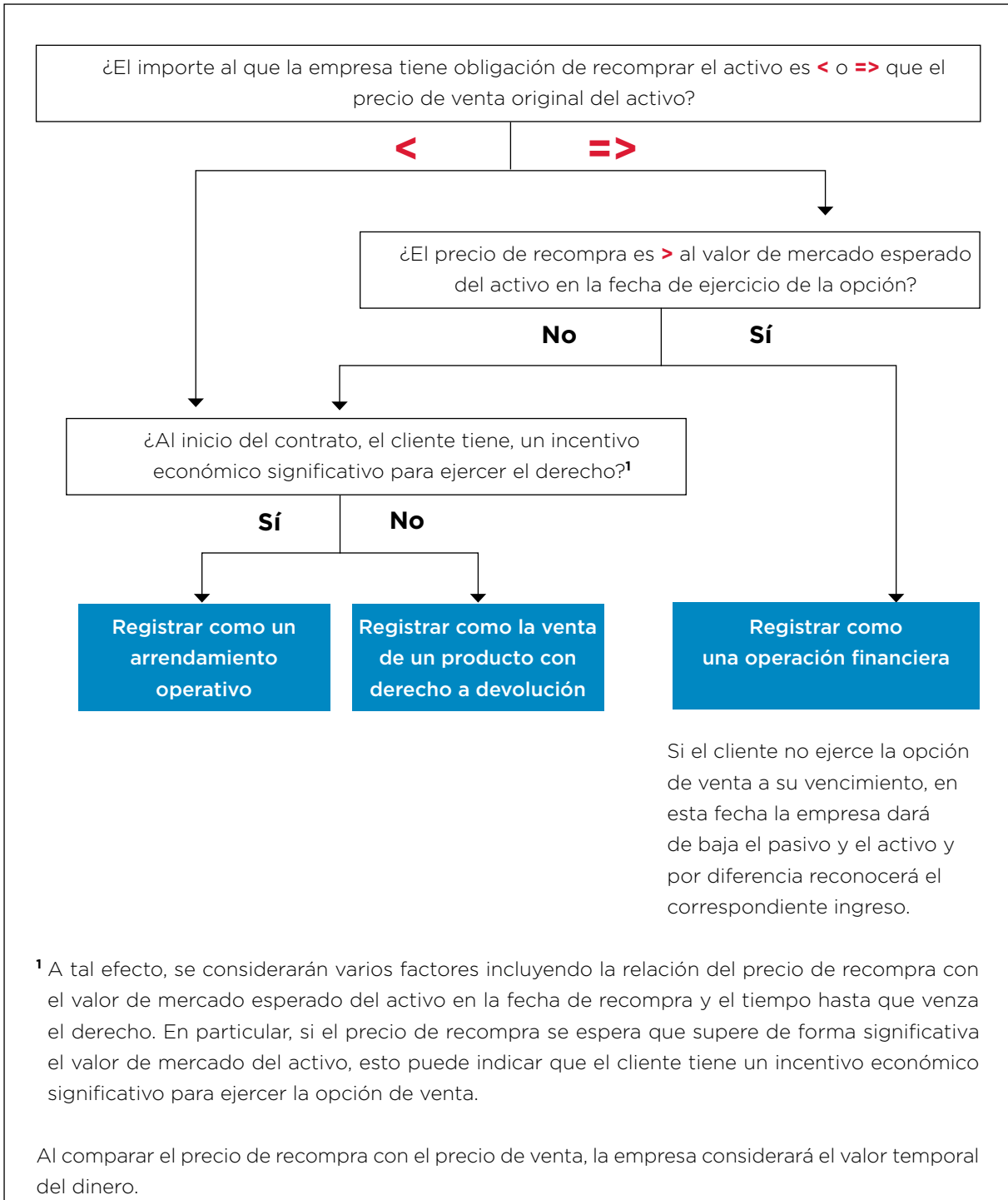


Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, la empresa considerará el valor temporal del dinero.

3

Obligación de recomprar el activo a requerimiento del cliente

Opción de venta del cliente



**EJEMPLO**

- La empresa Z se dedica a la fabricación y venta de maquinaria. Con fecha 30 de junio de 2021 formaliza un contrato por el que vende al cliente A una de las máquinas por un precio de 500 miles de €.

¿Qué tratamiento contable debería darse en cada uno de estos escenarios?

- 1** El contrato incluye una cláusula por la que Z puede recomprar el activo durante los seis meses siguientes a la operación por un precio de 550 €.

Z tiene un derecho a recomprar el activo (opción de compra). Dado que el importe al que Z puede recomprar el activo es igual o superior al precio de venta original, contabilizará la transacción como un acuerdo de financiación. Así, Z no dará de baja el activo y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida de A.

La diferencia entre el importe de la contraprestación recibida (500 miles de euros) y el importe de la contraprestación a pagar (550 miles de euros) se reconocerá como un gasto financiero, a medida que se devenguen de los intereses implícitos en la operación.

El 31 de diciembre de 2021, si Z no ejerce la opción de compra a su vencimiento, dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia reconocerá el correspondiente ingreso.

- 2** El contrato incluye una cláusula por la que Z se obliga a recomprar el activo, a requerimiento de A, durante los seis meses siguientes a la operación por un precio de 450 miles de € (al inicio del contrato el valor de mercado esperado del activo en la fecha de recompra se estima en 400 miles de €).

Z tiene la obligación de recomprar el activo a requerimiento de A (opción de venta). Dado que el importe al que Z tiene la obligación de recomprar el activo a requerimiento de A es inferior que el precio de venta original, Z deberá evaluar si A tiene un incentivo económico significativo para ejercer el derecho.

Z concluye que, al inicio del contrato, A tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta porque el precio de recompra (450 miles de €) supera de forma significativa el valor de mercado esperado del activo (400 miles de €) en la fecha de la recompra. Z contabiliza la transacción como un arrendamiento operativo.

**> Acuerdos de depósito**

Depósito

**Producto que se ha entregado a otra empresa (como un intermediario o un distribuidor) sin transferir el control.**

Los factores a considerar para concluir que la operación es un acuerdo de depósito incluyen, entre otros, los aspectos siguientes:

- a)** El producto está controlado por la empresa hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un determinado periodo, fundamentalmente, porque asume los riesgos significativos del citado producto.

---

- b)** La empresa cedente es capaz de requerir la devolución del producto o de transferirlo a un tercero (que puede ser otro intermediario).

---

- c)** El intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque se le pueda requerir pagar una cantidad como garantía o fianza).

---

En los acuerdos de depósito, la empresa cedente no reconocerá ingresos por la entrega del producto.



## EJEMPLO

- La editorial S ha llegado a un acuerdo con Z para enviar 5000 ejemplares del libro “Cada día puede ser un buen día” a las librerías del grupo Z en los próximos 90 días.

Las condiciones pactadas establecen que:

- > Z pagará a S 6 € por cada libro efectivamente vendido al cliente final.
- > Durante la vigencia del contrato, S puede solicitar a Z la devolución de los libros o el reenvío de los mismos a otros intermediarios.
- > S está obligada a aceptar todas las devoluciones que Z quiera hacer.

¿En qué momento la editorial S reconocerá el ingreso asociado a los libros entregados a Z?

Los factores a considerar para concluir si la operación es un acuerdo de depósito incluyen, entre otros, los siguientes aspectos:

	Si	No
El producto está controlado por la empresa cedente hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un determinado periodo, fundamentalmente, porque asume los riesgos significativos del citado producto.	<input checked="" type="checkbox"/>	
La empresa cedente es capaz de requerir la devolución del producto o de transferirlo a un tercero (que puede ser otro intermediario).	<input checked="" type="checkbox"/>	
El intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque se le pueda requerir pagar una cantidad como garantía o fianza).	<input checked="" type="checkbox"/>	

Por tanto, la transferencia del control de los libros entregados a Z se produce sólo cuando éstos se venden al cliente final, momento en el que S reconocerá el ingreso por la venta de los libros; hasta ese momento es un acuerdo de depósito y no procede reconocer ningún ingreso.

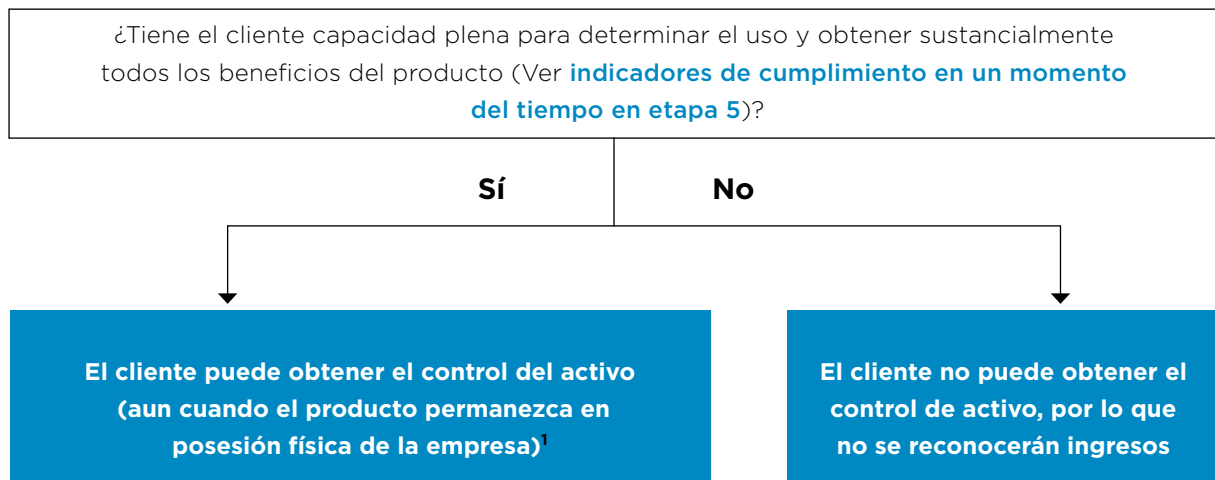


> **Acuerdos de entrega posterior a la facturación**

Acuerdo de entrega posterior a la facturación	Contrato según el cual la empresa factura al cliente por un producto y conserva la posesión física del activo.
---	--

Por ejemplo, cuando el cliente carece de espacio disponible para almacenar el producto o cuando se producen retrasos en la programación de la producción.

A efectos de determinar el momento en que se reconocerá el ingreso, debe considerarse el siguiente esquema:



En la fecha en que se cumplan dichas circunstancias (que puede ser la fecha de facturación), la empresa dará de baja el activo y reconocerá el correspondiente ingreso, sin perjuicio de que proporcione un servicio de custodia o depósito al cliente, al que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con lo dispuesto en la [Etapa 4](#).

<sup>1</sup> En particular, un cliente obtiene el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación cuando se cumplen todos los siguientes requisitos:

- + Existe evidencia sobre la voluntad del cliente de adquirir el activo (por ejemplo, cuando el cliente ha solicitado el acuerdo);
- + El producto está identificado por separado como perteneciente al cliente;
- + El producto está actualmente listo para la transferencia física al cliente; y
- + La empresa no puede utilizar el producto ni tiene la facultad de disposición para entregarlo a otro cliente.



## EJEMPLO

- La empresa Y comercializa tractores. El cliente X está reorganizando sus instalaciones y ha solicitado a Y que mantenga en sus instalaciones los tractores adquiridos a la espera de que finalice las obras y pueda habilitar los espacios adecuados para protegerlos. Y accede a la petición de X. Y factura a X por la operación y cobra en la fecha prevista. En el precio se han incluido los servicios de custodia.

Los tractores adquiridos por X están identificados de manera expresa y Y no puede disponer de ellos en modo alguno. X no dispone de una fecha cerrada para poder trasladar los tractores a sus nuevas instalaciones ya que las obras no tienen fecha cerrada de finalización.

Para evaluar cuando se transfiere de manera efectiva el control de los tractores de Y a X debe considerarse si:

	Si	No
¿Existe evidencia sobre la voluntad del cliente de adquirir el activo (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo)?	<input checked="" type="checkbox"/>	
¿El producto está identificado por separado como que pertenece al cliente?	<input checked="" type="checkbox"/>	
¿El producto está actualmente listo para la transferencia física al cliente?	<input checked="" type="checkbox"/>	
¿La empresa no puede utilizar el producto ni tiene la facultad de disposición para entregarlo a otro cliente?	<input checked="" type="checkbox"/>	

Dado que se cumplen la totalidad de los requisitos, podemos concluir que X obtiene el control de los tractores, aunque exista un acuerdo de entrega posterior a la facturación.

El compromiso de custodiar los tractores debe considerarse como una obligación de desempeño independiente. La empresa Y reconocerá en el momento en que transfiere el control de los tractores a X el ingreso por la venta de los mismos y reconocerá a lo largo del del periodo estimado de custodia el ingreso vinculado a este servicio.

Col·legi  
de Censors Jurats  
de Comptes  
de Catalunya

=

**EL CØL·L3G1**

Sor Eulàlia d'Anzizu, 41  
08034 Barcelona  
Tel. 93 280 31 00  
col.legi@auditors-censors.com  
www.auditorscensors.com

**AUDITORES**

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS  
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Paseo de la Habana, 1  
28036 - Madrid  
Tel. +34 91 446 03 54 |  
auditoria@icjce.es  
www.icjce.es