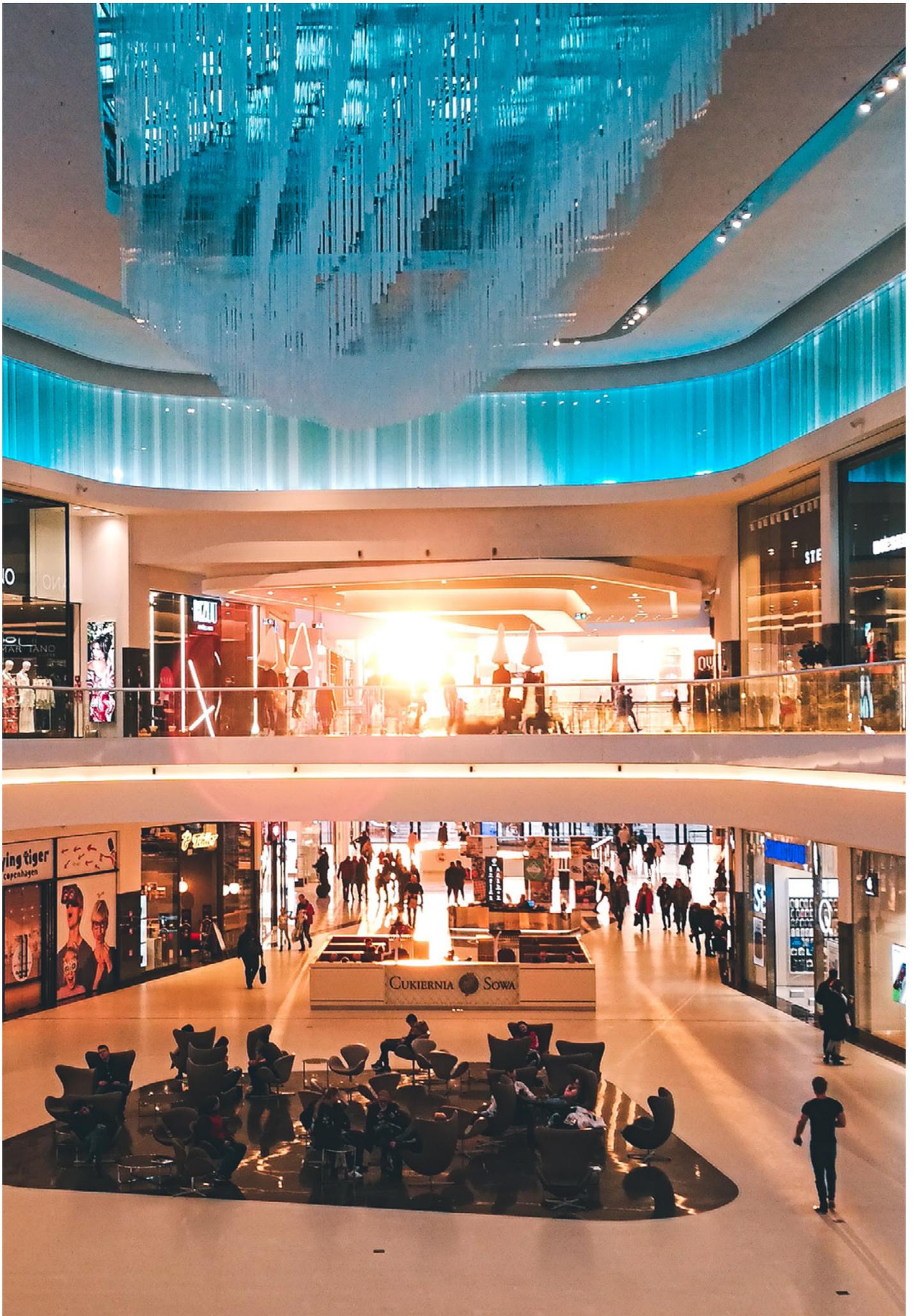


Nueva norma contable sobre el Reconocimiento de ingresos en el sector “retail” y de productos de consumo

Plan general de contabilidad





Con fecha 30 de enero de 2021 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) publicó a través de Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1/2021 por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las Normas para la Adaptación del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. Adicionalmente, en fecha 13 de febrero de 2021 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC (en adelante, RICAC) por la que se dictan normas de registro y valoración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios y que constituye el desarrollo reglamentario de esta nueva normativa.

En base a dichas normas, hemos preparado este folleto con un resumen de los aspectos importantes a destacar en la aplicación inicial de esta nueva norma.

Esta norma sustituye a la anterior Norma de Registro y Valoración 14 “Ingresos por ventas y prestación de servicios”, y supone la armonización con la normativa europea y convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) dado

que se transpone la práctica totalidad de la NIIF 15 (la cual incluye una guía de actuación y numerosos ejemplos para un mayor entendimiento por parte de los usuarios de aquellos aspectos que no han sido transpuestos al texto de la norma española, pero que pueden ser utilizados a modo interpretativo de la misma). Adicionalmente, el ICAC ha optado por introducir todos los requerimientos de revelación en la memoria, hecho que constituye un cambio relevante respecto a la información exigida hasta la fecha.

Cambios relevantes en el sector “retail” y de productos de consumo

Las compañías del sector deberán considerar las siguientes circunstancias:

- La nueva norma de reconocimiento de ingresos supone un cambio significativo para todas las empresas, con un alcance normativo mucho más amplio que las normas anteriores, e introduce una mayor complejidad en el registro y valoración de los ingresos, en línea con la mayor complejidad de los negocios en la actualidad.
- La consideración de mayores restricciones para el registro de determinadas contraprestaciones variables.
- El adecuado tratamiento contable en el caso de existir opciones materiales para adquirir bienes o servicios adicionales con descuento (tarjetas regalo, puntos de fidelización).
- Pagos por acuerdos con “retailers” (vendedores al por menor).
- Las garantías de producto y los derechos de devolución pueden ocasionar algunos impactos menores pero en algunos casos pueden revestir importancia.

Un nuevo modelo basado en cinco pasos

El modelo único de reconocimiento de ingresos bajo la nueva norma de reconocimiento de ingresos está compuesto por cinco pasos sobre los que vamos a cuestionar o enumerar los potenciales impactos en el sector. Estos posibles impactos requerirán especial consideración para determinar el tratamiento adecuado y acorde con la nueva normativa.

- 1 Identificar el contrato
- 2 Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato
- 3 Determinar el precio
- 4 Asignar el precio a las obligaciones de desempeño
- 5 Reconocer el ingreso a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño

Transición

Las Sociedades deberán aplicar esta norma a sus cuentas anuales y/o estados financieros intermedios para ejercicios que comiencen en o después del 1 de enero de 2021.

La nueva norma de ingresos se aplicará empleando alguna de las siguientes alternativas:

- Expresar los periodos comparativos mediante las soluciones prácticas incluidas en la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto.
- No expresar de nuevo la información comparativa y aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021), registrando el impacto de la reexpresión en dicha fecha.
- Aplicar la nueva norma de reconocimiento de ingresos para todos aquellos contratos posteriores a la fecha de primera aplicación (es decir, el 1 de enero de 2021), y seguir aplicando los criterios de la antigua norma de ingresos para todos aquellos contratos anteriores a esta.



1 | Identificar el contrato

Generalmente los contratos del sector de “retail” y de productos de consumo no conllevarán una alta complejidad ni contendrán múltiples bienes o servicios prometidos en los mismos.

Nueva norma

Una empresa tiene un contrato con clientes cuando:

- Ambas partes aprueban el contrato;
- cada parte tiene derechos y obligaciones inherentes que se identifican;
- las condiciones de pago se han definido;
- el contrato tiene sustancia comercial;
- es probable que la empresa reciba sustancialmente toda la contraprestación a la que tiene derecho.

La norma establece un tratamiento específico cuando la contraprestación todavía no es probable y, sin embargo, se han cobrado determinados importes a cuenta.

La norma establece una serie de requisitos a partir de los cuales dos o más contratos tendrán que ser considerados como un único contrato a efectos del reconocimiento de ingresos.

Modificaciones de contrato

Una modificación contractual se registra como un contrato separado si:

- se refiere a bienes o servicios distintos que resultan en una obligación de desempeño separada
- los nuevos bienes o servicios se fijan a su precio de venta independiente

En caso contrario se tratará como: i) un ajuste prospectivo si los bienes o servicios son distintos (pero a un precio de venta sensiblemente inferior a su valor de mercado), o ii) un ajuste en la cifra de ingresos si los bienes o servicios no son distintos.

Norma anterior

Las empresas debían considerar la sustancia de los acuerdos, no simplemente la forma legal, y determinar si era probable recibir la contraprestación de la transacción.

La normativa sobre modificaciones de contratos era muy limitada y solo aplicaba en determinados sectores.

Recomendaciones

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para:

- La existencia de un contrato con clientes bajo la normativa actual.

2 Identificación de las obligaciones de desempeño

Las empresas deben identificar las distintas obligaciones de desempeño existentes en el contrato.

Nueva norma

Una obligación de desempeño es una obligación en el contrato de transmitir un bien o servicio distinto o una serie de distintos bienes y servicios que son sustancialmente similares con un patrón de transferencia común.

Un bien o servicio es distinto si se cumple que:

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo o juntamente con otros recursos disponibles para el cliente
- El bien o servicio es identificable por separado en el contexto del contrato.

Los factores que indican un bien o servicio es distinto en el contexto de un contrato son los siguientes :

- La empresa no proporciona un servicio significativo de integración del bien o servicio, con otros bienes o servicios en el contrato.
- El bien o servicio no modifica o customiza sustancialmente a otros bienes o servicios comprometidos en un mismo contrato
- El bien o servicio no es altamente dependiente, con respecto al resto de bienes o servicios del contrato.

La norma establece una serie de pautas que definen claramente como reconocer contablemente los programas de fidelización y puntos de recompensa.

Norma anterior

El criterio general de reconocimiento de ingresos consistía en aplicar la norma separadamente para cada transacción. Si bien, en determinadas circunstancias, resultaba necesario separar los componentes en una transacción para reflejar la sustancia económica de la misma. No existían criterios definidos de separación de dichos componentes.

La norma establecía unas pautas poco definidas en relación con los programas de fidelización.

Recomendaciones

Revisar aquellos contratos en los que puedan existir diversos bienes o servicios incluidos en el mismo (generalmente, a largo plazo), poniendo foco en:

- Documentar las distintas obligaciones de desempeño existentes en dichos contratos.
- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía.



Opciones que proporcionan un derecho material a los clientes

Las opciones que permiten a los clientes adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento son comunes en este sector. Ejemplo de ellos son las tarjetas de regalo para futuras compras a través de la modalidad más habitual basada en programas de fidelización. Según la nueva norma, una opción de este tipo probablemente representaría una obligación de desempeño separada si le otorga al cliente un derecho material que de otro modo no habría recibido sin firmar el contrato. Es posible que las empresas que aplican un modelo de acumulación de costes a los programas de recompensa y fidelidad existentes deban modificar sus políticas contables de acuerdo con los requisitos anteriores, lo que esencialmente resultará en un aplazamiento del reconocimiento de ingresos.

3 | Determinación del precio

A pesar de que, la determinación del precio de la transacción puede resultar un paso sencillo cuando se trata de un precio fijo, lo cierto es que dentro del sector “retail” y de productos de consumo se pueden dar circunstancias específicas en las que el precio del contrato resulte mucho más complejo de determinar, por incluir contraprestaciones variables. Ciertos tipos de contratos incluyen royalties, descuentos por volumen,

cláusulas de “protección de precios” o abonos por devolución, entre otros, que dependen de que se produzcan determinadas situaciones para las que las empresas del sector deberán realizar las pertinentes estimaciones en cada fecha de cierre.

Otros factores que se deben contemplar en la transacción son la existencia de contraprestaciones no monetarias y las contraprestaciones a pagar al cliente.



Nueva norma

Los descuentos o rappels, protección de precios, concesiones y cualquier otro tipo de descuento e incentivos son tipologías de contraprestación variable. Dichas contraprestaciones variables se deben estimar e incluir en el precio de la transacción ponderadas por su probabilidad de ocurrencia o, en su caso, por su importe más probable (en caso de ser un hecho binario, que se pueda dar o que no), solamente si es altamente probable que no se vaya a producir una reversión futura en la misma en caso de registrarse como ingreso.

En el caso de la provisión por devoluciones, se elevará al bruto tanto la obligación de desembolso como, en contrapartida, el activo por el derecho a los bienes a devolver (sujeto a potencial deterioro, en su caso). Las compañías sólo podrán reconocer las ventas de aquellos bienes de los que no espera su devolución.

Norma anterior

El ingreso se medía por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Por tanto, y con carácter general, cualquier tipo de descuento o incentivo se estimaba y se registraba siempre que fuera probable que la empresa obtuviera los beneficios económicos asociados al mismo, que fuera medible y se cumplieran el resto de los criterios de reconocimiento.

Recomendaciones

En el análisis de las contraprestaciones variables se pueden dar diferencias entre la norma anterior y la nueva norma, especialmente dado el carácter de mayor probabilidad que se le otorga (probable vs altamente probable):

- Evaluar todos aquellos contratos con contraprestaciones variables, para identificar potenciales desviaciones respecto al criterio habitual hasta la fecha.
- Revisar todas las estimaciones significativas potenciales en el balance: rappels, devoluciones, ajuste de precios, etc...
- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía, por la mayor complejidad en la determinación de precios de determinados bienes o servicios.

Contraprestación a pagar a un cliente

Una empresa puede pagar una contraprestación a sus clientes en el contexto de sus transacciones habituales, por ejemplo, a cambio de una ubicación preferente en el lineal de una compañía de "retail". Las empresas del sector deberán analizar si dicha contraprestación está ligada a un contrato de venta y, por tanto, vinculada a una potencial modificación del precio de la transacción. Si el pago a un cliente no determina una obligación de desempeño separada por parte del cliente, necesariamente resultará en un ajuste del precio de venta de la transacción original a la que se vincula y en un diferimiento del reconocimiento del ingreso cuando se transfieren los bienes o servicios correspondientes, salvo que cumplan las condiciones para ser considerados costes de obtención de un contrato o costes de cumplimiento de un contrato, para los cuales la norma establece un tratamiento específico.

4

Asignación del precio

a las distintas obligaciones de desempeño

La asignación del precio a las distintas obligaciones de ejecución, si las hubiera, conllevará un análisis complejo basado en el precio de venta independiente (su valor de mercado) de cada bien o servicio separado.

Nueva norma

El precio de la transacción se asigna a las distintas obligaciones de desempeño a partir del precio de venta independiente de las mismas. Para aquellos bienes o servicios que no se venden individualmente con carácter habitual se deberá estimar mediante el mejor criterio disponible (a partir de los costes más un margen, en base a una evaluación de bienes o servicios comparables en el mercado ajustado a los márgenes de la empresa o mediante un enfoque residual, este último solo si el precio del bien o servicio pudiera conllevar una elevada variabilidad o incertidumbre).

En ocasiones, y siempre que se cumplan determinadas condiciones para ello, la contraprestación variable (incentivos o descuentos) se asignará a una o a varias obligaciones de desempeño específicas en el contrato, cuando se cumplan algunos criterios establecidos por la norma. En el caso de no cumplirse estos criterios, se asignará de forma proporcional a la totalidad de las obligaciones asumidas en el contrato.

Norma anterior

La contraprestación (precio de la transacción) se asignaba con carácter general a los distintos componentes del bien por su valor razonable relativo o bien mediante el método de costes más un margen razonable. No se permitía un enfoque residual.

Recomendaciones

Las empresas del sector deberán monitorizar el reparto del precio de la transacción en el caso de existir diversos bienes o servicios en el contrato cuya contraprestación no estuviera claramente separada:

- El criterio de asignación debe seguir criterios lógicos en función de los distintos precios de venta independientes. No obstante, en ocasiones, será necesario un análisis en mayor profundidad y, en su caso, efectuar dicho reparto a partir de extracontables revisados por la Dirección, o a través de una modificación sustancial de los sistemas informáticos para poder parametrizar las asignaciones en aquellos casos en los que la actividad ordinaria de la empresa contuviera distintas obligaciones de desempeño en una gran parte de sus contratos.

5 Reconocimiento del ingreso

Una obligación de desempeño separada se registra como ingreso cuando el control sobre el bien o servicio se transmite al cliente, bien sea a lo largo del tiempo o en un momento concreto del tiempo. La definición de control se refiere a la capacidad del cliente para dirigir el uso sobre dicho bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios inherentes al mismo. En general, no se esperan impactos por este hecho.

Nueva norma

Reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo:

Una empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo, registrando el ingreso en dicho plazo temporal, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- El cliente recibe los beneficios proporcionados por la empresa a medida que se satisface y se cumple la obligación
- La empresa crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se produce
- La empresa crea un activo con un uso específico, teniendo un derecho contractual para recibir una contraprestación por el trabajo efectuado hasta la fecha.

Reconocimiento de ingresos en un momento del tiempo:

Si ninguno de los criterios anteriores se cumple, la sociedad reconocerá el ingreso en un punto del tiempo, siempre que se transmita el control del bien o servicio al cliente.

Norma anterior

El reconocimiento del ingreso ocurría en un momento del tiempo cuando se transferían los riesgos y beneficios de la propiedad del bien, cuando el vendedor no retenía ninguna involucración de uso ni control efectivo sobre el mismo, y cuando tanto el ingreso como los costes incurridos eran medibles y su cobro probable.

Para ingresos por prestación de servicios, además de los criterios anteriores (excepto el de la propiedad y control), el ingreso se reconocía por su grado de avance. En caso de no cumplir con dichos criterios, solo se registraba ingreso con el límite de los gastos incurridos recuperables en el contexto del contrato.



Recomendaciones

El reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo requerirá un análisis más exhaustivo y, en su caso, la adaptación de los procedimientos internos de las empresas del sector:

- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía, por la mayor complejidad en el reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo, especialmente en contratos a largo plazo.

Ventas a distribuidores y stock en consigna

Uno de los puntos que las empresas del sector de productos de consumo deberán evaluar es si las ventas a través de “retailers” o distribuidores dan lugar al reconocimiento de un ingreso de acuerdo con la práctica habitual, o si por el contrario, en función de los acuerdos firmados, dicha venta no es firme hasta la entrega del bien al consumidor final, por no disponer el distribuidor el control del mismo o por tener un derecho e incentivo económico relevante a devolver el producto a su discreción.

Licencias de propiedad intelectual

Una licencia proporciona al cliente el derecho de uso (no de posesión) sobre la propiedad intelectual. El primer paso para evaluar el tratamiento contable de las licencias será el de confirmar si se trata de una obligación de desempeño separada o se debe combinar con otros bienes o servicios del contrato, en cuyo caso el ingreso se registra a medida que se satisface la obligación de ejecución combinada. Las licencias separadas se engloban en dos categorías: 1) derecho de uso o 2) derecho de acceso, con distinto tratamiento contable.

Nueva norma

Derecho de uso de la Propiedad Intelectual:

Se reconoce en un momento del tiempo, cuando la licencia se concede y, por tanto, se transfiere el control a la empresa licenciada.

Derecho de acceso a la Propiedad Intelectual:

Se reconoce a lo largo del tiempo mientras la empresa licenciada tenga acceso a la propiedad intelectual y durante el periodo de licencia.

Se otorga el derecho de acceso a una propiedad intelectual (y en caso contrario, se trataría de un derecho de uso) si se cumplen las siguientes condiciones:

- El licenciante llevará a cabo actividades que influyan significativamente en la propiedad intelectual sobre la que el cliente tiene derechos.
- Los derechos conferidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos derivados de las actividades antes referidas.
- Las actividades no den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades se desarrollan.

Norma anterior

Honorarios y royalties recibidos por el uso de activos de una empresa se registraban de acuerdo con la sustancia del acuerdo.

Generalmente, se realizaban por un método lineal durante la duración del acuerdo. En aquellos casos en los que se otorgaba un derecho para una explotación de derechos puntuales se consideraba una venta si no existían otras obligaciones pendientes.

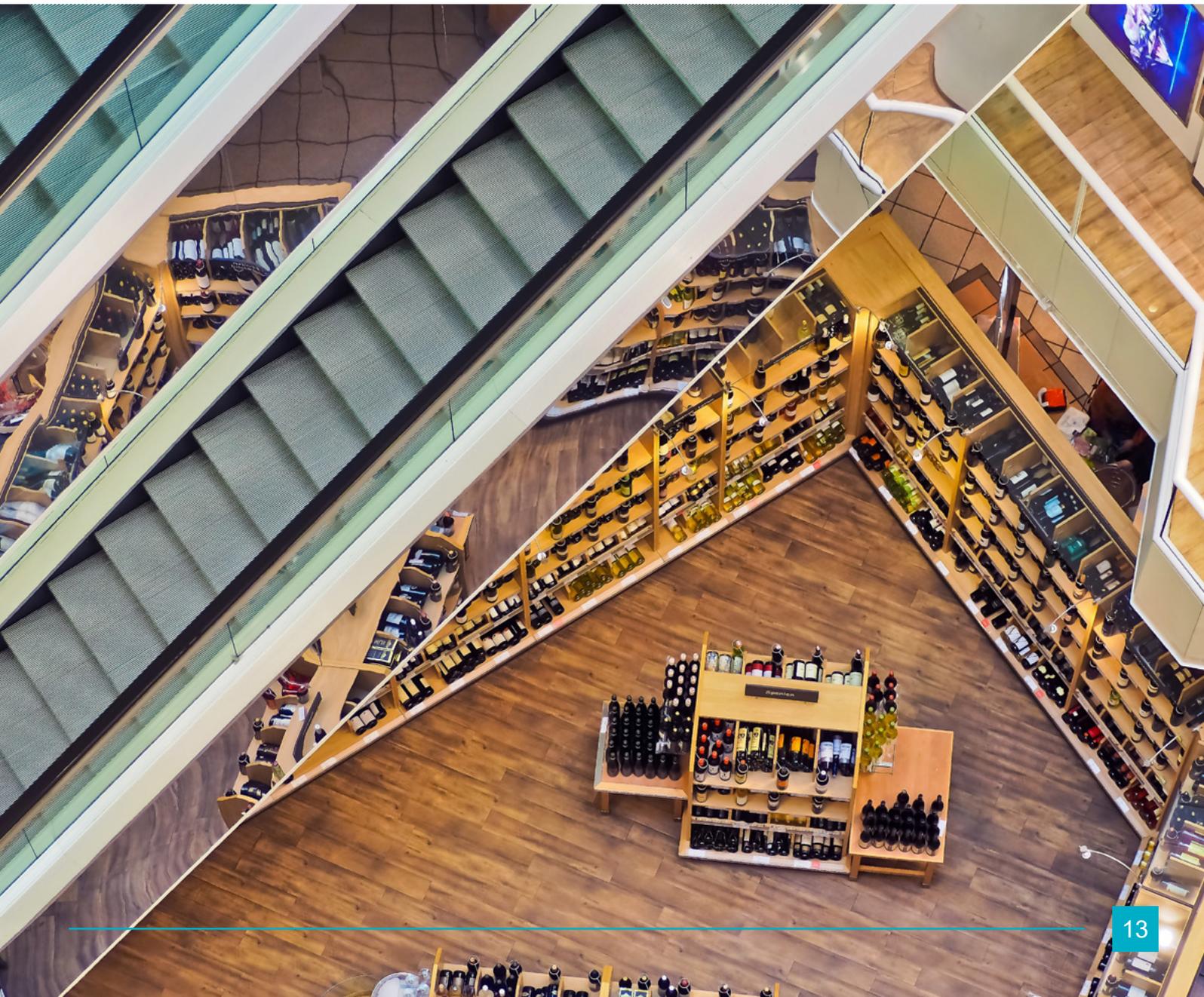
Casos particulares

Actuación por cuenta propia y por cuenta ajena

En determinadas ocasiones, las empresas del sector se encontrarán en situaciones de acuerdos en los que gestionan bienes o servicios a clientes por cuenta de otra empresa y se deberá determinar si actúa por cuenta propia (como principal) o por cuenta ajena (agente) para su correcta presentación de los ingresos (brutos o netos) en la cuenta de resultados.

Garantías entregadas

Adicionalmente, en el caso de existir garantías de producto se deberá evaluar si la misma proporciona un bien o servicio adicional separado (obligación de desempeño) o se trata de una garantía de índole legal o habitual en el sector que no proporciona un bien o servicio separado (criterio de provisión).



¿Qué nos espera?

Más allá de los cambios indicados en el presente documento, la nueva Norma de Reconocimiento de Ingresos supone un nuevo marco conceptual y ofrece guías detalladas en muchas áreas con potencial impacto en la valoración y registro de los ingresos. Las empresas del sector “retail” y de productos de consumo deberán asegurarse de que han considerado todos los posibles efectos de la misma en sus estados financieros.



Este folleto tiene la intención de desarrollar una guía que permita obtener una visión general sobre la aplicación de la nueva norma de reconocimiento de ingresos en el sector retail y de productos de consumo en aquellos aspectos con potencial impacto por la adopción de la nueva norma contable. En el folleto encontrarás únicamente información general, y ninguno de los miembros de Grant Thornton y sus firmas miembro pretenden prestar por medio de este asesoramiento o servicios profesionales.

Contacto



Gemma Soligó Illamola

Socia Directora de Práctica Profesional
Gemma.Soligo@es.gt.com
T +34 93 206 39 00



Alberto Orte

Senior Manager de Práctica Profesional
Alberto.Orte@es.gt.com
T +34 93 206 39 00



Dayana Di Sabatino

Supervisora de Práctica Profesional
Dayana.Disabatino@es.gt.com
T +34 93 206 39 00

www.grantthornton.es



Grant Thornton

© 2021 Grant Thornton S.L.P. Todos los derechos reservados.
"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de auditoría, impuestos y consultoría a sus clientes, y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton Corporación S.L. es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. GTIL y cada firma miembro, es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.