

# Nueva norma contable sobre el Reconocimiento de ingresos en las empresas de software

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 por la que se dictan normas de registro y valoración de la 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 las información exigida hasta la fecha.

## Cambios relevantes en las empresas de software

Las compañías del sector deberán considerar las siguientes circunstancias:

- Las empresas de software suelen proporcionar múltiples servicios o productos en un contrato. Algunos de estos servicios pueden estar implícitos y requerirán de un mayor análisis para considerar si el cliente tiene una expectativa válida sobre estos bienes y servicios.
- Las empresas de software que proveen múltiples servicios deberán determinar si los distintos bienes y servicios prometidos en un contrato son separables a efectos de la nueva norma.
- Nuevas consideraciones para las licencias de propiedad intelectual en el contexto del sector exigirán un mayor grado de juicio para determinar si la licencia puede identificarse por separado o si requiere combinarse con otros bienes y servicios prometidos.
- Es habitual que las empresas de software acuerden “asistencia postventa”. Se deberá evaluar si los servicios individuales que componen esta asistencia constituyen

obligaciones de desempeño separadas.

- Las empresas del sector se enfrentarán a importantes retos, tales como la asignación del precio pactado en un contrato ante múltiples obligaciones de desempeño que bajo la norma anterior podían tratarse como una sola. El nuevo tratamiento podría requerir una modificación de sus sistemas de información y suponer un retraso en el reconocimiento de ingresos.
- El adecuado tratamiento contable en el caso de existir opciones materiales para adquirir bienes o servicios adicionales con descuento requerirán de un análisis específico.
- Los costes para la obtención de un contrato (como las comisiones de venta) serían capitalizables en determinadas circunstancias bajo la nueva norma.
- Las condiciones de pago ampliadas pueden contener un componente de financiación significativo. Esto representa un cambio sustancial con respecto a la norma anterior.



## Un nuevo modelo basado en cinco pasos

El modelo único de reconocimiento de ingresos bajo la nueva norma 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.

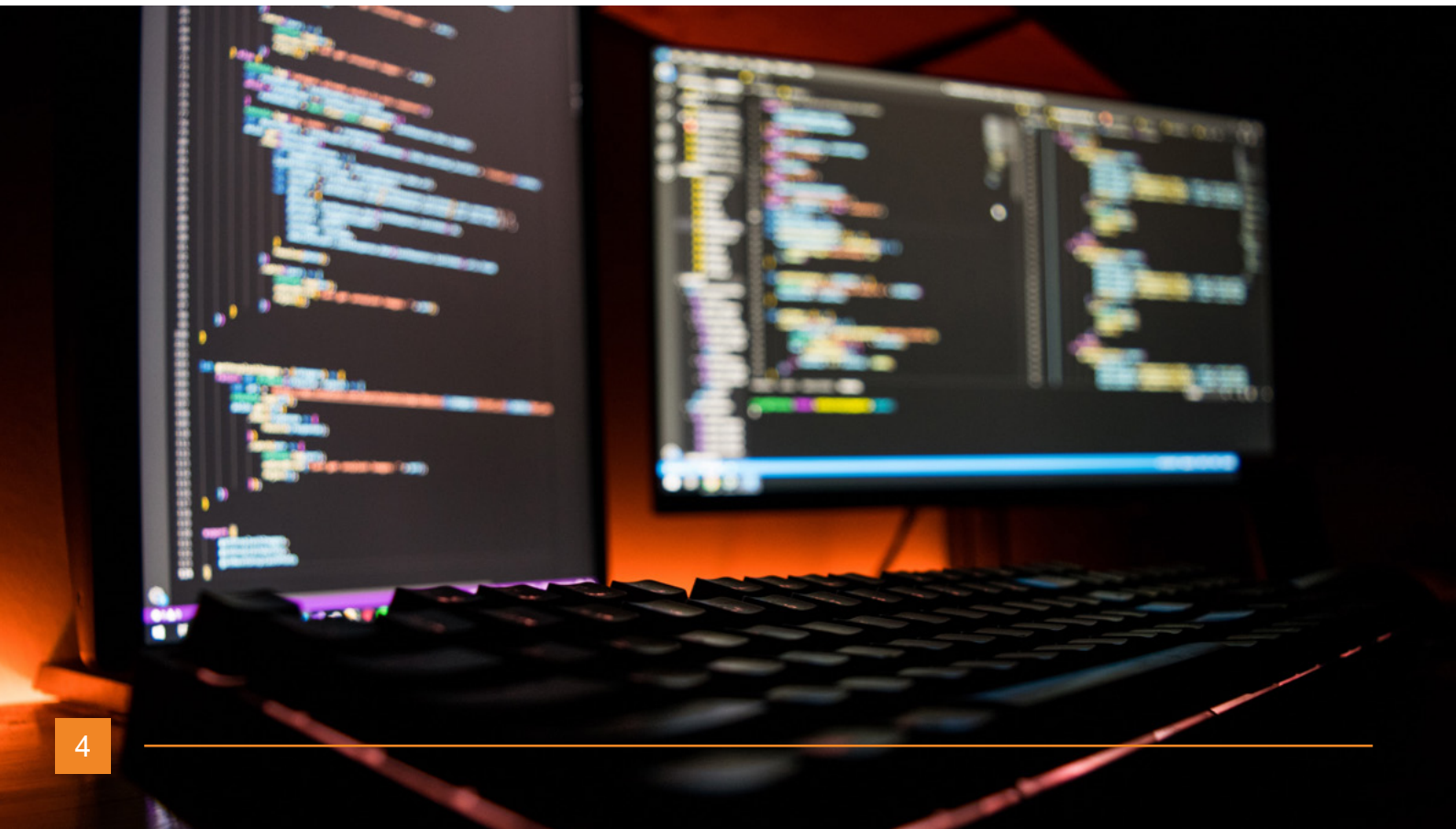
- 1 Identificar el contrato
- 2 Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato
- 3 Determinar el precio
- 4 Asignar el precio a las obligaciones de desempeño
- 5 Reconocer el ingreso a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño

## 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

## Existencia de un contrato

La nueva norma exige un análisis minucioso para determinar cuando existe un contrato con un cliente, y señala la capacidad e intención del cliente de realizar la contraprestación como uno de los criterios para determinar dicha existencia. De acuerdo con la norma anterior, si no se podía concluir que era probable que los beneficios económicos fluyeran a la entidad, se podía diferir el reconocimiento de ingresos hasta que se cobrara la contraprestación. Bajo la nueva norma, la evaluación de la cobrabilidad se incluye como uno de los criterios para determinar si existe un contrato con un cliente y, el importe al que se espera tener derecho no necesariamente debe coincidir con los importes contractuales, ya que pueden existir concesiones implícitas de precios. Esta última diferencia podría llevar a un reconocimiento anticipado de ingresos.

### Nueva norma

Una empresa tiene un contrato con clientes cuando:

Un bien o servicio es distinto si se cumple que:

- 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.

### 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 y
- 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.

### Combinaciones de contratos

La norma exige que se combinen contratos celebrados con el mismo cliente en la misma fecha o en un periodo cercano si se cumplen uno o varios de los siguientes criterios:

“Los contratos se negocian como un paquete con un único objetivo comercial.”

“El importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o de la ejecución del otro contrato.”

“Los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios prometidos en cada uno de los contratos) son una única obligación de prestación.”

### 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 en determinados sectores.

Las compañías podían considerar la posibilidad de combinar contratos en determinadas circunstancias.

## Recomendaciones

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para:

- Identificar la existencia de un contrato o no bajo la nueva norma (en el contexto de las prácticas habituales del sector).
- Evaluar posibles modificaciones en el contrato.

### Modificaciones de contratos

Las empresas del sector frecuentemente suelen acordar modificaciones en un contrato, especialmente en el alcance del mismo. Un ejemplo, es el caso de las extensiones o renovaciones de licencias de software. De acuerdo a la nueva norma, las empresas del sector estarán obligadas a evaluar si todas esas modificaciones constituyen obligaciones de desempeño separadas. La definición de qué constituye una obligación de desempeño requerirá de un mayor nivel de juicio y supondrá un impacto en el patrón de reconocimiento de ingresos actual en las empresas del sector.



## 2 Identificación de las obligaciones de desempeño

### Múltiples promesas en un contrato

Los contratos de desarrollo o venta de software frecuentemente proporcionan múltiples bienes y/o servicios dentro de un contrato, como una licencia de software, mantenimientos, actualizaciones y mejoras futuras. Todos estos bienes y servicios pueden indicarse en el contrato de forma explícita o implícita de acuerdo a las prácticas habituales de la empresa. La nueva norma requiere que cuando las promesas no estén

explícitamente detalladas en el contrato, las empresas del sector evalúen si el cliente tiene una expectativa válida de que serán proporcionados dichos bienes y servicios. Asimismo, se deberá evaluar si todas esas promesas constituyen obligaciones de desempeño separadas. Esto puede suponer un cambio en la práctica.

### 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, por ejemplo, tarifas futuras reducidas con la renovación de contrato, 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. Cuando el contrato otorgue un derecho material, la compañía debe asignar una parte del precio de transacción a la opción y reconocer los ingresos a medida en que el control de los bienes o servicios de la opción se transfiera al cliente, o concretamente cuando la opción expire.

### Tarifas iniciales no reembolsables

En algunos contratos, los clientes pueden hacer un pago inicial no reembolsable al inicio del contrato relacionado con el inicio, activación o configuración de un bien que se utilizará/ prestará en el futuro. Por ejemplo, una suscripción no cancelable de un año para acceder a una aplicación con licencia. Si el pago no se vincula directamente con la transferencia de un bien o servicio, es un pago anticipado por bienes o servicios futuros. Sobre este particular, es muy probable que este cambio resulte en un aplazamiento de ingresos para las entidades del sector.



## 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 conjuntamente con otros recursos disponibles para el cliente.
- El bien o servicio es identificable por separado en el contexto del contrato.

Los factores que indican que 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.

## 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 ni la obligación de hacerlo.

## Recomendaciones

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

- Evaluar cada bien y/o servicio prometido distinto (identificar todas las obligaciones del contrato que deben separarse a efectos de reconocimiento del ingreso).
- Evaluar la posibilidad de que estos bienes o servicios distintos puedan agruparse. Este tratamiento pretende simplificar y reducir el volumen de contabilización.
- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía.



# 3 | Determinación del precio

## Acuerdos que incluyen royalties basados en venta o uso

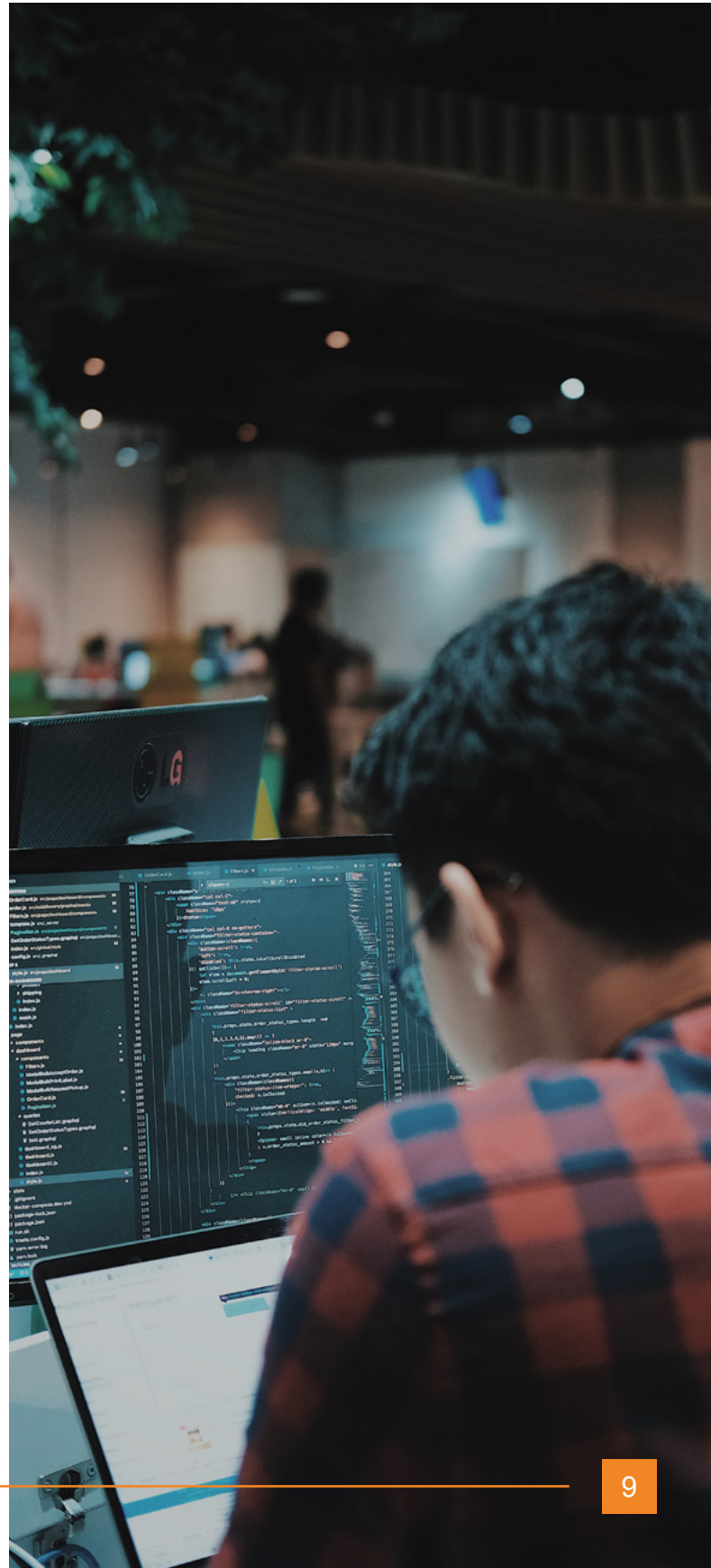
La norma introduce una restricción específica para los pagos de royalties relacionados con licencias de propiedad intelectual, por ejemplo, un acuerdo que determine el pago de un porcentaje de venta de software generado por un distribuidor que tiene derecho a distribuir el software durante un periodo de tiempo. Si los pagos de royalties se basan en el uso o venta posterior, las entidades no podrán reconocer los ingresos ordinarios asociados hasta que haya ocurrido el uso o la venta posterior, incluso si en base a la evidencia histórica es posible hacer una estimación fiable de esta cantidad.

## Derecho de devolución

Los derechos de devolución no presentan un cambio sustancial con respecto a la norma anterior, sin embargo; al haber variabilidad en el precio de la transacción definido en el contrato, es tratado como una forma de contraprestación variable. Bajo la nueva norma, se requiere la estimación de estos conceptos y su inclusión como una reducción de precios de la transacción. Las devoluciones esperadas se han de reconocer como un pasivo de reembolso y se reconocerá un activo de retorno por el derecho a recuperar los bienes devueltos por el cliente valorados por el importe anterior en libros de existencias menos cualquier coste esperado para recuperar estos bienes. La nueva norma no modifica sustancialmente el tratamiento de los derechos de devolución con respecto a la norma actual, sin embargo, la nueva norma exige la presentación de un pasivo y el correspondiente activo de reembolso.

## Componente de financiación significativo

Las empresas del sector requerirán un mayor nivel de juicio para determinar si los servicios prestados pueden incluir acuerdos de financiación donde las entradas de efectivo recibidas pueden no corresponder con el momento de reconocimiento de ingresos. Por ejemplo, los pagos de mantenimiento habitualmente se efectúan por anticipado, mientras que los servicios se prestan a lo largo del contrato. Si este componente de financiación es significativo, se registrará separado de los ingresos. Sin embargo, existe una exención, cuando el periodo de pago y la transferencia de bienes o servicios sea inferior a 12 meses.



## Nueva norma

Las 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.

Existe un criterio de valoración y presentación específico en el caso de existir un componente significativo de financiación (diferimiento o anticipación en más de doce meses del cobro / pago).

## Norma anterior

Los cobros contingentes (aquellos que dependen de hechos futuros) se reconocían como ingreso cuando era probable que se fueran a recibir (criterio general de probabilidad).

El componente de financiación no estaba expresamente regulado en la normativa anterior.

## Recomendaciones

En el análisis de las contraprestaciones variables se pueden presentar 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 de la norma anterior.
- Revisar todas las estimaciones significativas potenciales en el balance: 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.
- Evaluar la existencia de un componente de financiación significativo contenido en el contrato.

# 4 | Asignación del precio

## a las distintas obligaciones de desempeño

En sintonía con lo indicado en el paso 2, las empresas deberán asignar un precio de venta independiente a cada una de las obligaciones de desempeño separadas identificadas y en su caso, estimar el precio de venta independiente de las opciones que proporcionen al cliente un derecho material si el importe no es observable. La determinación individualizada de estos conceptos puede resultar en ocasiones complejo.

### 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 asignarán a una o varias obligaciones de desempeño específica en el contrato, (en concreto, la contraprestación variable se tendrá que referir a una obligación independiente o transferirse con un bien o servicio diferente y la distribución de la contraprestación variable entre las diferentes obligaciones asumidas en el contrato ha de ser congruente teniendo en cuenta la totalidad de las obligaciones asumidas y las condiciones de pago del contrato). 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 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 bien a partir de extracontables revisados por la Dirección o bien por 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 concreto, la norma proporciona directrices específicas para ayudar a las compañías a determinar cuándo se transfiere el control de una licencia de propiedad intelectual, en función de lo prometido al cliente. Ver sección de “otras consideraciones”.





## 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 crea
- 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.



# Casos particulares

## Licencias de propiedad intelectual

Determinar si una licencia es distinta, requerirá un alto grado de juicio para las compañías del sector. Si en un contrato, el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o con otros recursos fácilmente disponibles, el bien será identificable por separado. Por ejemplo, un paquete de software que se puede utilizar sin necesidad de personalización y sin requerir actualizaciones futuras para su uso en un periodo de tiempo razonable. Caso contrario sería, si se vende un software antivirus que requiere actualizaciones frecuentes para mantener su funcionalidad. En este caso en concreto; las empresas podrían concluir que no se puede disponer del beneficio del software sin las actualizaciones posteriores, y que por tanto ambos servicios (software + actualización) constituyen una única obligación de desempeño.

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 desempeño combinada. Las licencias separadas se engloban en dos categorías: 1) derecho de uso o 2) derecho de acceso, con distinto tratamiento contable.

## Costes para el cumplimiento de un contrato

Las entidades del sector suelen incurrir en comisiones de incentivos basadas en ciertas medidas de desempeño. Se requiere cierto grado de juicio para determinar si estos pagos se reconocen por anticipado como un gasto, como una reducción de ingresos o si pueden activarse. Si se activan, se amortizan como una reducción de ingresos.

## Actuación como principal o agente

Uno de los puntos que las empresas del sector deberán evaluar es si las ventas a través de revendedores 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.

## ¿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 de software 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 software 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](http://www.grantthornton.es)



© 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.