



Caso práctico sobre reconocimiento de los ingresos con contraprestación variable.

Fecha de publicación: 05/01/2023

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Con la reforma del PGC en cuanto al reconocimiento de los ingresos introducida por la 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 (en adelante la Resolución), adaptada a los criterios de la NIIF UE 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes; se incorpora a la normativa española un marco conceptual integral sobre el reconocimiento de ingresos por ventas de productos o prestaciones de servicios.

La norma es muy completa y muy bien hilvanada, pero está sujeta interpretaciones y a estimaciones. Una de las cuestiones que pueden suscitar problemas de estimación, a mi entender, es la etapa núm. 3 sobre la determinará el precio de transacción, incluyendo componentes variables mediante estimaciones.

¿Cómo se determinaría esa contraprestación variable?

Pues mediante estimaciones tanto en el momento inicial como posteriormente durante la duración del contrato, los cambios que se pudieran producir según la Norma de Registro y Valoración 22ª del PGC afectará al resultado del ejercicio que se produzca, y en su caso en los siguientes, pero no afectaría a ejercicios anteriores.

El problema quizá estaría en el criterio para realizar las estimaciones sobre la contraprestación variable.

Mi interpretación sobre este punto, después de leer las normas, tanto la NIIF UE 15 como la Resolución del ICAC en términos de probabilidades, habría que aplicarla del siguiente modo:

1. Determinación de la probabilidad de acaecimiento del hecho futuro que desencadenaría la variabilidad.
2. Determinación de la mejor estimación posible sobre la valoración de la cuantía variable.

Vamos por partes.

En primer lugar, tendremos que determinar la probabilidad del acontecimiento del hecho futuro que desencadena la variabilidad.

Por ejemplo, supongamos que la empresa firma un contrato de venta el 30 de junio del ejercicio x1 para suministrar un determinado producto a su cliente, por un periodo de un

año, desde el 30 de junio de x1 al 30 de junio de x2. En el contrato se establece un precio de 5 euros por unidad, pero también se indica que si en un año se alcanza la cifra de ventas de 1.000 unidades se realizará un descuento por rappel del 20 %.

Otro ejemplo podría ser también que el precio del contrato se modificará de acuerdo con la inflación.

Muy bien, en ambos casos en primer lugar tendremos que determinar si el hecho que produce el descuento o la existencia de inflación se va a producir o no, y para esto el criterio a seguir es **que sea altamente probable que acontezca este hecho**. En nuestros dos ejemplos que se produzca la venta anual de 1.000 unidades de producto o que se produzca la inflación.

En este sentido se manifiesta, en mi opinión, tanto la NIIF UE 15 como la Resolución del ICAC. En este sentido según párrafo 56 de la NIIF 15 se indica, **“Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable. Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.”**

En la misma línea la Resolución del ICAC en la exposición de motivos se indica: *“Sobre esta materia en la resolución se aclara, en desarrollo de los principios de prudencia y devengo, que cuando la empresa estime altamente probable la concesión de un descuento fuera de factura (con posterioridad a la entrega del bien o prestación del servicio), esta circunstancia se debería tener en cuenta para valorar el ingreso y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente (como un pago en efectivo o mediante la reducción de la cuenta a cobrar)”*. Y en el artículo 13, se indica: *“2. La empresa incluirá en el precio la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso de actividades reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la contraprestación variable”*.

De tal modo que, aplicando este criterio a nuestro ejemplo, en el caso de que en el cierre del ejercicio x1 el cliente ya hubiera adquirido a la empresa 900 unidades, podemos estar de acuerdo que razonablemente se cumpliría la condición establecida para la realización del descuento, y la empresa registraría el rappel correspondiente a las unidades vendidas en el ejercicio x1, siempre y cuando el producto no sea estacional. Obsérvese que ya se ha vendido el 90 % de los productos para realizar el rappel.

En el tema de la inflación sucedería lo mismo, ¿es altamente probable que se produzca inflación, o no?

El artículo 13 de la Resolución del ICAC aclara que: *“Los factores que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión de ese importe son, entre otros, los siguientes:*

a) 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.

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

c) *La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.*

d) *La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.*

e) *El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles”.*

Una vez que se determine que es altamente probable que se produzca el hecho que desencadena la contraprestación variable, nos encontraríamos con el **problema de determinar la cuantía mediante una estimación**. Según el párrafo 53 de la NIIF 15. “Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

(a) *El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.*

(b) *El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).”*

En la misma línea el artículo 13 de la Resolución indica: “3. *La empresa estimará la contraprestación variable utilizando el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuado para predecir el importe a recibir, en función de las circunstancias de cada caso:*

a) *El valor esperado. Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.*

b) *El importe más probable. Es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si 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)”*

En el caso de nuestro ejemplo, con el rappel no hay ningún problema de estimación porque está dado, quizá el problema estuviera si hubiera aun rango de descuentos, y este fuera variable.

En el caso del IPC si es altamente probable que se produzca un incremento de precios, el problema estaría en la estimación sobre el índice del IPC a aplicar.

Veamos un caso práctico.

Supongamos una empresa que firma un contrato con su cliente para la venta de un determinado producto. El contrato se firma el 30 de junio de 2022 y tiene una duración

de un año. En el contrato se determina que el precio de venta será de 10 euros la unidad de producto vendido, no obstante, se establece un rappel del modo siguiente:

- Si las ventas se sitúan en un año entre 10.000 y 15.000 unidades, el rappel se establece en el 5 %
- Si las ventas se sitúan en un año entre 15.000 y 20.000 unidades, el rappel se establece en el 7 %
- Si las ventas superan en un año 20.000 unidades, el rappel será del 10 %

Las ventas no son estacionales.

Supongamos que al cierre del ejercicio 2022 (transcurridos seis meses desde la firma del contrato), se han vendido ya 8.000 unidades de producto.

En ese momento, se establecen las siguientes probabilidades de ocurrencia de las ventas futuras:

- Probabilidad de que las ventas se sitúen en el intervalo entre 10.000 y 15.000 unidades. 75 %
- Probabilidad de que las ventas se sitúen entre 15.000 y 20.000 unidades. 20 %
- Probabilidad de que las ventas se sitúen en más de 20.000 unidades. 5 %

Contabilizar lo que proceda con respecto al rappel al cierre del ejercicio 2022.

SOLUCIÓN:

En primer lugar, tendremos que determinar la probabilidad del acontecimiento del hecho futuro que desencadena la variabilidad.

Al cierre del ejercicio (han transcurrido seis meses desde la firma del contrato) se han vendido ya 8.000 unidades de un producto no estacional. Esto es, se ha vendido ya el 80 % sobre la cantidad mínima para la obtención del rappel (10.000 unidades), por lo tanto, se cumple el criterio de que sea altamente probable que ocurra el hecho que provoca el rappel. (80 % de probabilidad de alcanzar la cifra mínima de ventas para obtener el rappel).

En segundo lugar, nos encontramos con la estimación de la cuantía del rappel.

Para ello, el artículo 13 de la Resolución indica: “3. *La empresa estimará la contraprestación variable utilizando el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuado para predecir el importe a recibir, en función de las circunstancias de cada caso:*

a) El valor esperado. Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.

b) El importe más probable. Es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles.

En nuestro caso, al existir tres opciones posibles, pero de las cuales la probabilidad de ocurrencia es mucho mayor en una de ellas que en las demás, (75% de ocurrencia en la primera opción), nos inclinamos por la “opción más probable”, esto es que, las ventas se sitúen en un año entre 10.000 y 15.000 unidades, y el rappel se establece en el 5 %.

De este modo, aplicaremos el 5 % a las ventas ya efectuadas a 31 de diciembre de 2022. De tal modo que el importe del rappel ya devengado ascenderá a: 5 % sobre 8.000 unidades x 10 euros = 4.000 euros.

4.000	(709) Rappels sobre ventas	(430) Clientes	4.000
-------	----------------------------	----------------	-------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.