

Caso práctico sobre el registro contable de las compensaciones a clientes

30/03/2023

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

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

El criterio contable de las compensaciones realizadas a clientes, debe realizarse según los criterios establecidos en la Norma de Registro y Valoración NRV 15ª del Plan General de Contabilidad PGC.

Sabemos que el PGC se modificó mediante el Real Decreto 1/2021. Esta modificación afectó principalmente a la Norma de Registro y Valoración NRV 9ª instrumentos financieros y a la NRV 15ª reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. En este último caso el ICAC también se publicó la Resolución de 10 de febrero de 2021, 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. Todo ello, para adaptar la normativa española a los contenidos de la NIIF UE 9 y NIIF UE 15.

Vamos a centrarnos en la norma sobre reconocimiento de ingresos, pero en aquellos casos en las que existen compensación a los clientes por deficiencia en los productos o servicios o por indemnizaciones por incumplimiento.

El problema se centra en el tratamiento que se le debe dar a estas compensaciones, bien como un componente de la obligación de cumplimiento de modo que sería un componente variable en la determinación del precio, o como una obligación distinta y separada.

En el primer caso, si se considera como una prolongación de la obligación de cumplimiento, nos encontraríamos con una contraprestación variable y el tratamiento de la indemnización se trataría como un menor importe del precio de venta del producto o servicio. Sin embargo, si se considera una obligación distinta, el tratamiento sería el de una provisión.

Podríamos tener argumentos a favor o encontrar de ambas posiciones.

La NIIF UE 15 en su párrafo B33 indica: *“Una disposición legal que obligue a una entidad a pagar una indemnización si sus productos causan daños o perjuicios no dará lugar a una obligación de ejecución. Por ejemplo, un fabricante podría vender sus productos en un país en el que la ley hiciera al fabricante responsable de todo daño (por ejemplo, a los bienes*

personales) que pudiera causar un consumidor al utilizar un producto según lo previsto. De manera análoga, no dará lugar a una obligación de ejecución la promesa de una entidad de indemnizar al cliente por daños y responsabilidades derivados de reivindicaciones de patente, derechos de autor o marca comercial, o de otras infracciones en que se incurra en relación con los productos de la entidad. La entidad contabilizará tales obligaciones de acuerdo con la NIC 37". Parece ser que la norma se inclina por el reconocimiento de un pasivo mediante una provisión y no como una contraprestación variable.

Sin embargo, la compensación por el retraso en la terminación de una obra la NIIF UE 15 en su ejemplo núm. 20 ofrece una solución como contraprestación variable.

La resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, considera como contraprestación variable, cuestiones que antes se trataban por separado, como por ejemplo los descuentos comerciales y por pronto pago, incluidos o no en factura y los descuentos al cliente por haber realizado un determinado volumen de compras, incluso cuando se realice posteriormente y sea altamente probable la concesión de un descuento fuera de factura con posterioridad, que se calcularía mediante estimaciones.

También en la resolución se indica "*... respecto a la contraprestación variable es el tratamiento de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo, a recibir por la empresa en función de la resolución de un evento futuro (por ejemplo, una prima por finalizar un encargo antes de una determinada fecha). Y, en particular, concreta algunos indicadores de cuando es preciso realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre, basándose en una correcta interpretación del principio de prudencia". Sería el caso de los descuentos por vales, cupones, etc, por ventas futuras.*

También se trata como una contraprestación variable los derechos de devolución por parte del cliente.

Después de analizar todo esto, nuestra conclusión al respecto sería estudiar el motivo por el cual se realizar esta compensación al cliente. De tal modo que, si la compensación se produce como consecuencia de una deficiencia en el producto o en el servicio suministrado o porque este no se ha suministrado según las condiciones pactadas, el tratamiento sería como un componente variable en la estimación del precio, por ejemplo, por existencia de una calidad deficiente en el producto o servicios, o un retraso en su suministro, etc. Se considerará un menor importe de los ingresos (obviamente puede ser registrado en una subcuenta de descuentos sobre ventas cuyo efecto será una disminución de los ingresos por ventas o prestaciones de servicios) y un pasivo por la obligación asumida.

Ahora bien, si se produce una compensación o indemnización como consecuencia de que la entidad no ha prestado el servicio o el producto o por compensaciones por cancelaciones o como consecuencia de daños causados por negligencias, nos encontraremos ante un pasivo que debería ser registrado como una provisión, por ejemplo indemnización por daños causados por no haber cumplido con el contrato, o porque el cliente ha incurrido en pérdidas

por negligencias de la empresa, pérdidas en bienes que ha depositado el cliente por daños causados no relacionados directamente con el producto o servicio prestado, etc. Se reconocerá como un gasto y una provisión.

Ejemplo: Supongamos una empresa de transporte ferroviario de pasajeros, indemniza a sus clientes por las siguientes causas:

1. 50.000 euros, por retraso en el suministro del transporte ferroviario a ciertos clientes.
2. 8.000 euros por pérdidas de equipaje de los clientes.
3. 70.000 euros, por incumplimientos por anulación de trayectos.

Registro contable:

1. 50.000 euros, por retraso en el suministro del transporte ferroviario a ciertos clientes.

50.000	(705) Ingresos por prestaciones de servicios (1)	por	(430xx) Clientes	50.000
--------	--	-----	------------------	--------

- (1) Obviamente puede ser registrado en una subcuenta de descuentos sobre ventas y prestaciones de servicios que finalmente se registrará como una disminución de los ingresos por prestaciones de servicios.

2. 8.000 euros por pérdidas de equipaje de los clientes.

8.000	(67xxx) Pérdidas por incumplimientos	por	(499x) Provisión por operaciones de tráfico.	8.000
-------	--------------------------------------	-----	--	-------

3. 70.000 euros, por incumplimientos por anulación de trayectos.

70.000	(67xxx) Pérdidas por anulaciones de trayectos	por	(499x) Provisión por operaciones de tráfico.	70.000
--------	---	-----	--	--------

NOTA ACLARATORIA: Evidentemente, en este caso, no se habrá registrado ningún ingreso por prestaciones del servicio, ya que éste no se ha prestado.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.