

Caso práctico sobre reconocimiento de ingresos tras la reforma del PGC 2021: El caso de la concesión de licencias.

15/06/2021

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

La aplicación de la NIIF 15 Reconocimiento de ingresos procedentes de contratos con clientes supuso grandes impactos en las Cuentas Anuales Consolidadas de los grupos cotizados, y esto repercutirá en la contabilidad individual de las empresas al aplicar la reforma del Plan General de Contabilidad PGC a partir del 1 de enero de 2021.

Cómo sabemos el PGC ha sido modificado mediante el Real Decreto 1/2021 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, con efecto para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2021.

Se modifica fundamentalmente las Normas de Registro y Valoración NRV 9ª Instrumentos financieros y la NRV 14ª Reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios. Todo ello para adaptar la contabilidad en España a la Norma de Información Financiera adaptadas por la Unión Europea NIIF UE 9ª Instrumentos financieros y a la NIIF-UE 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes.

Nos vamos a referir a esta última, y para desarrollar la adaptación de esta norma a España el ICAC publicó la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas 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 (en adelante la Resolución)

En este caso nos vamos a detener en el tratamiento de los ingresos motivados por licencias concedidas para el uso de intangibles por parte de la empresa cedente.

Se trata de aquellos acuerdos de cesión de licencias, mediante el que reflejan derechos del cliente a la propiedad intelectual o industrial, incluyendo programas informáticos, películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento, franquicias, patentes, marcas comerciales y derechos de autor, por parte del cedente.

Para estos acuerdos, que a veces conllevan el compromiso de transferir otro bien, la Resolución regula que si no se identifican dos compromisos distintos debe procederse al registro contable como una sola obligación a cumplir.

La aplicación de la norma no es sencilla y no está desprovista de cierta enjundia, no obstante, vamos a intentar exponer nuestra interpretación de la misma, intentando resumir

y simplificar al máximo, teniendo en cuenta de que el tema se puede complicar debido a las múltiples variedades que pueden presentar estos tipos de contratos.

Pero intentando simplificar al máximo para intentar entender el fondo del asunto, la norma identifica dos tipos distintos de contratos de cesión de licencias:

1. Licencias concedidas que dan un derecho de acceso a la propiedad intelectual tal y como evolucione a lo largo del tiempo.
2. Licencias concedidas que dan un derecho de uso a la propiedad intelectual tal y como se encuentre en el momento de concesión de la licencia.

En el primer caso, licencias concedidas que dan un derecho de acceso a la propiedad intelectual tal y como evolucione a lo largo del tiempo, el adquirente de la licencia tiene derecho a acceder a la propiedad intelectual cedida, y además a todas las actualizaciones futuras que se realicen en la misma durante el periodo establecido en el contrato, por lo tanto, el cedente tiene que realizar una serie de trabajos futuros, y este hecho hace que el reconocimiento de los ingresos por su parte de la empresa cedente, se produzca a lo largo del tiempo en la medida que efectúe los trabajos necesarios para la actualización. Obviamente, en este caso existen dos obligaciones de cumplimiento, la licencia y las actuaciones futuras, pero tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (el cliente no puede disfrutar de la una sin la otra), por lo que se registrarán de forma conjunta.

Los ingresos se reconocerán a lo largo del tiempo, esto es periodo de duración del contrato de licencia según el grado de avance, que, en nuestra opinión, habrá que ir reconociendo en función del grado de “esfuerzo” que requiera para el cedente en la realización de las actualizaciones futuras. Todo ello, con independencia del momento en el que se produzca el cobro de los servicios prestados.

En el segundo caso, licencias concedidas que dan un derecho de uso a la propiedad intelectual tal y como se encuentre en el momento de concesión de la licencia, el adquirente de la licencia solamente tiene derecho al uso de la licencia tal y como se encuentra, sin que el cedente tenga que realizar ningún trabajo adicional, de tal modo que el ingreso se reconocerá en un momento del tiempo, con independencia de que el pago se difiera a lo largo del tiempo, y teniendo en cuenta el coste amortizado del derecho de crédito.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa que cede a su cliente una licencia para que pueda tener acceso a una base de datos contables a principios del año 1. El contrato se estipula por cuatro años, de modo que el cliente tiene que pagar 4.000 euros al año.

Supongamos dos casos:

- **Caso a).** Se trata de un derecho de acceso a la propiedad intelectual tal y como evolucione a lo largo del tiempo, por lo que la entidad cedente se obliga a realizar los trabajos necesarios de actualización. En este caso se supone que los trabajos de actualización de la base de datos supondrán un 30 % del trabajo total para la obtención del producto.



- **Caso b).** Se trata de un derecho de uso a la propiedad intelectual tal y como se encuentre en el momento de concesión de la licencia, por lo que la entidad cedente no se obliga a realizar ningún trabajo adicional.

Registrar lo que proceda en la entidad cedente, suponiendo un tipo de interés del 6 % (tipo de interés incremental).

IVA: 21 %

SOLUCIÓN:

Caso a). Se trata de un derecho un derecho de acceso a la propiedad intelectual tal y como evolucione a lo largo del tiempo, por lo que la entidad cedente se obliga a realizar los trabajos necesarios de actualización. El ingreso se irá reconociendo a lo largo del tiempo en la medida que se realicen por parte de la entidad cedente los trabajos de actualización necesarios. El reconocimiento no tiene por qué ser lineal. En nuestra opinión, debería ser proporcional a la estimación del esfuerzo a realizar, con independencia de la corriente de cobros estipulada.

De tal modo que el importe total del contrato, ascenderá a 4.000 euros x 4 años = 16.000 euros.

De tal modo que el devengo se producirá a lo largo del tiempo según el grado de avance, con independencia del cobro de los servicios.

Con este enfoque en el momento en el que se firme el contrato, como el esfuerzo ya realizado se calcula en el 70 % del total, el reconocimiento de ingresos en ese momento, será por: 70 % sobre 16.000 euros = 11.200 euros. Al ser los cobros anuales, las percepciones se producirán durante los 3 años siguientes, el primero 4.000 euros, el segundo 4.000 euros y el tercero 3.200 euros. De tal modo que como el periodo de cobro se alarga a más de un año tendremos que aplicar en la valoración del crédito y del ingreso el coste amortizado, para lo cual tendremos que calcular el valor actual de esos cobros futuros descontados al tipo de interés del 6%

$$\frac{4.000}{(1 + 0,06)^1} + \frac{4.000}{(1 + 0,06)^2} + \frac{3.200}{(1 + 0,06)^3} = 10.020,35 \text{ euros.}$$

Registro contable a principios del año 1

| | | | |
|-----------|-------------|----------------------------------|-----------|
| 12.124,62 | Cientes (1) | (705) Prestaciones de servicios | 10.020,35 |
| | | (477) H. Pública IVA repercutido | 2.104,27 |

(1) Por razones de simplicidad no hemos realizado la clasificación entre corto y largo plazo.

Registro contable al cierre del ejercicio x1: Registro de los intereses de devengados: 10.020,35 x 6 % = 601,22 euros.

| | | | |
|--------|---------|----------------------------|--------|
| 727,52 | Cientes | (76x) Ingresos financieros | 601,26 |
|--------|---------|----------------------------|--------|

| | | | |
|--|--|-----------------------------|--------|
| | | (477) H. P. IVA repercutido | 126,26 |
|--|--|-----------------------------|--------|

Al cierre del ejercicio 1, por el cobro del primer plazo: IVA 21 %

| | | | |
|-------|-----------|----------|-------|
| 4.840 | Tesorería | Clientes | 4.840 |
|-------|-----------|----------|-------|

Aplicación del grado de avance para el resto del esfuerzo a realizar: 30 % sobre 16.000 = 4.800 euros. Se trata de un ingreso a devengar en los cuatro años siguientes.

Suponemos que este importe de devenga de forma linealmente durante los cuatro años: $4.800 / 4 = 1.200$ euro al año.

| | | | |
|-------|----------|---------------------------------|-------|
| 1.452 | Clientes | (705) Prestaciones de servicios | 1.200 |
| | | (477) H. P. IVA repercutido | 252 |

Año 2.

Registro contable al cierre del ejercicio x2: Registro de los intereses de devengados: $(10.020,35 + 601,22 - 4.000) \times 6 \% = 397,29$ euros.

| | | | |
|--------|----------|-----------------------------|--------|
| 480,72 | Clientes | (76x) Ingresos financieros | 397,29 |
| | | (477) H. P. IVA repercutido | 83,43 |

Cobro del segundo plazo: IVA 21 %

| | | | |
|-------|-----------|----------|-------|
| 4.840 | Tesorería | Clientes | 4.840 |
|-------|-----------|----------|-------|

Suponemos que este importe de devenga de forma linealmente durante os cuatro años: $4.800 / 4 = 1.200$ euro al año.

| | | | |
|-------|----------|---------------------------------|-------|
| 1.452 | Clientes | (705) Prestaciones de servicios | 1.200 |
| | | (477) H. P. IVA repercutido | 252 |

Y con este criterio para el resto de los años.

Caso b). Se trata de un derecho de uso a la propiedad intelectual tal y como se encuentre en el momento de concesión de la licencia, por lo que la entidad cedente no se obliga a realizar ningún trabajo adicional. En este caso, el ingreso se reconocerá totalmente en el momento de la concesión de la licencia, ya que la entidad cedente no se obliga a realizar ningún trabajo adicional.



En nuestro caso, el derecho de cobro y el ingreso se realizará por el coste amortizado, esto es, el valor actual de los pagos futuros, ya que el cobro se realizará en el futuro a media que pasen los meses. Se trata de determinar el valor presente (actual) de una renta constante y postpagable. Suponiendo que el tipo de interés incremental para la entidad sea del 6 %, el valor presente será:

$$4.000 \times \frac{1 - (1 + 0,06)^{-4}}{0,06} = 13.860,42 \text{ euros.}$$

Será el importe de los ingresos por la prestación de los servicios que se reconocerán en el momento de la entrega de las claves de la licencia. La diferencia hasta 16.000 por 2.139,58 euros corresponderá a los ingresos financieros que se reconocerán en el resultado financiera en la media que se devenguen.

Primer año:

Registro contable a principios del año 1

| | | | |
|-----------|-------------|---------------------------------|-----------|
| 16.771,11 | Cientes (1) | (705) Prestaciones de servicios | 13.860,42 |
| | | (477) H. P. IVA repercutido | 2.910,69 |

(1) Por razones de simplicidad no hemos realizado la clasificación entre corto y largo plazo.

Registro contable al cierre del ejercicio x1: Registro de los intereses de devengados: 13.860,42 x 6 % = 831, 63 euros.

| | | | |
|----------|---------|-----------------------------|--------|
| 1.006,27 | Cientes | (76x) Ingresos financieros | 831,63 |
| | | (477) H. P. IVA repercutido | 174,64 |

Cobro del primer plazo:

| | | | |
|-------|-----------|---------|-------|
| 4.840 | Tesorería | Cientes | 4.840 |
|-------|-----------|---------|-------|

Año 2.

Registro contable al cierre del ejercicio x2: Registro de los intereses de devengados: 10.692,05 (13.860,42 + 831,63 – 4.000) x 6 % = 641,52 euros.

| | | | |
|--------|---------|-----------------------------|--------|
| 776,24 | Cientes | (76x) Ingresos financieros | 641,52 |
| | | (477) H. P. IVA repercutido | 134,72 |

Cobro del primer plazo:

| | | | |
|-------|-----------|---------|-------|
| 4.840 | Tesorería | Cientes | 4.840 |
|-------|-----------|---------|-------|

Y con el mismo criterio el resto de los años del contrato.

Espero que pueda ser útil.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.