

Caso práctico sobre reconocimiento de ingresos por compromisos de ventas de productos futuros con entrega inicial de otros elementos.

10/11/2021

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

Como sabemos la reforma de la NRV 14^a Reconocimiento de ingresos del PGC realizada por el Real Decreto 1/2021 y por la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, nos ha traído un nuevo marco conceptual para el reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios acorde con la normativa internacional (NIIF UE 15 Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes).

No obstante, el ICAC en diversas consultas realizadas anteriormente, ya estableció el camino a seguir para los nuevos criterios del reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios; si bien es cierto, que el cambio normativo establece todos los fundamentos teóricos de aplicación, y que deben ser interpretados y aplicados por el experto contable para cada caso que se pueda presentar.

Nosotros en este trabajo, nos vamos a detener en interpretar el criterio para el reconocimiento de ingresos por ventas de productos futuros con entrega inicial de otros elementos distintos. Por ejemplo, en el caso de que se firme un contrato con el cliente en función del cual este se compromete adquirir a la empresa unos productos durante un periodo determinado y cambio de este compromiso se le entrega al cliente en el momento inicial un activo que es utilizado por el cliente en su actividad.

Obviamente, según la nueva norma de reconocimiento de ingresos, en este caso, nos encontramos con dos obligaciones de cumplimiento (o entregables) distintos o diferenciados:

- los productos que se entregaran en el futuro, y
- el activo que se entrega en el momento inicial de la firma del contrato.

Cuyos ingresos deben ser reconocidos en el momento en el cual se produzca la transmisión del control de unos y otros al cliente.

Para determinar cuál debe ser el tratamiento de los ingresos por la entrega del activo inicial al cliente, deberemos indagar según las estipulaciones del contrato para establecer en qué condiciones se realiza dicha entrega.

De tal modo que, en nuestra opinión, la entrega del activo en el momento inicial de la firma del contrato, se puede realizar de tres modos:

1. Entrega gratuita del activo en el momento inicial de firma del contrato, sin ningún tipo de contraprestación específica.
2. Cesión de uso del activo durante el periodo del contrato, de tal modo que, al finalizar el contrato el cliente deberá devolver el activo a la empresa vendedora.
3. Cesión de uso del activo durante el periodo del contrato, pero con una opción de compra favorable para el cliente una vez finalizado el contrato.

Vamos a estudiar cual es el tratamiento en cada uno de estos casos:

1. Entrega gratuita del activo en el momento inicial de firma del contrato, sin ningún tipo de contraprestación específica.

Se trata de obsequios entregados al cliente por compromisos de ventas futuras, con lo cual nos encontramos ante dos obligaciones de cumplimiento distintas o diferenciadas, la entrega del activo en el momento de la firma del contrato, cuyos ingresos deben ser reconocidos en este momento; y de la venta de los productos futuros que se reconocerán en el momento en el que se realicen y se transmita el control de los mismos al cliente.

Evidentemente, el precio total estipulado en el contrato se tendrá que distribuir entre las dos obligaciones de cumplimiento de una forma proporcional al valor razonable de cada una de ellas.

2. Cesión de uso del activo durante el periodo del contrato, de tal modo que, al finalizar el mismo el cliente deberá devolver el activo a la empresa vendedora.

En este caso, la consulta número 2 del BOICAC número 100/Diciembre 2014, sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos, nos ofrecía ya una solución a este caso.

La consulta se trataba sobre una empresa que cede bienes del inmovilizado material a sus clientes, a cambio del consumo de los productos cuya entrega constituye la actividad ordinaria de la empresa, por un periodo de tiempo determinado que puede reducirse en función del cumplimiento de determinados niveles de consumo.

En este caso, el ICAC nos indica que para determinar el tratamiento contable, deberemos realizar un análisis previo del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de manera que la

contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

El ICAC indica que *“Por lo tanto, al analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes, cabría considerar que existen dos entregables (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos (NRV 8ª. “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”) y al suministro de bienes (NRV 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios”).*

Es decir, cabría concluir que en el contrato que se ha firmado además de la venta de bienes existe un arrendamiento operativo implícito, y que la contraprestación recibida retribuye ambos componentes del acuerdo, la venta de reactivos y dicho arrendamiento.

De acuerdo con esta calificación, se procedería al reconocimiento de los dos tipos de ingresos en proporción a su valor relativo, siempre y cuando la consultante pudiera asignar de forma razonable un valor separado a la cesión de los equipos.

Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”.

3. Cesión de uso del activo durante el periodo del contrato, pero con una opción de compra favorable para el cliente una vez finalizado el contrato.

En este caso, además de la cesión del activo durante el periodo de contrato existe una opción de compra por parte del cliente una vez finalizado el contrato, que obliga a la empresa.

En este sentido, el tratamiento sería el mismo que el establecido en el punto anterior, y además en la consulta número 2 del BOICAC número 100/Diciembre 2014, se indica que *“Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones”.*

Veamos un caso práctico.

Una empresa dedicada a la venta de prótesis de cadera firma un contrato con un hospital por un periodo de dos años en el que suministrará en exclusiva las prótesis de cadera por un importe total de 350.000 euros. A cambio del compromiso contractual de adquisición futura de las prótesis de cadera, la empresa cede dos mesas quirúrgicas para el quirófano de traumatología.

El valor las dos mesas de traumatología cedida asciende a 150.000 euros, y su vida útil se establece en 8 años.

La empresa las tiene registradas en existencias por un coste de 100.000 euros.

Se puede asignar por el mercado un valor de arrendamiento de estos activos de 20.000 euros anuales.

IVA: 21 % para mesas quirúrgicas y 4 % para prótesis de cadera.

Durante los años siguientes, se realizan las ventas comprometidas de prótesis de cadera por el hospital, del siguiente modo:

Año 1: 200.000 euros.

Año 2: 150.000 euros.

Contabilizar las operaciones anteriores, en los siguientes casos:

1. La entrega de las mesas quirúrgicas es gratuita y se realiza en el momento inicial de firma del contrato, sin ningún tipo de contraprestación específica.
2. En el contrato se estipula que se realiza la cesión de las mesas quirúrgicas al hospital durante el periodo del contrato, de tal modo que, al finalizar el contrato, el hospital deberá devolver el activo a la empresa vendedora.
3. En el contrato se estipula la cesión de uso de las mesas quirúrgicas durante el periodo del contrato, pero finalizado este el hospital tiene una opción de compra por el 60 % del valor inicial de las mismas (90.000 euros)

SOLUCIÓN:

1. La entrega de las mesas quirúrgicas es gratuita y se realiza en el momento inicial de firma del contrato, sin ningún tipo de contraprestación específica.

Se trata de obsequios entregados al cliente por compromisos de ventas futuras, con lo cual nos encontramos antes dos obligaciones de cumplimiento distintas o diferenciadas, la entrega del activo en el momento de la firma del contrato, cuyos ingresos deben ser reconocidos en este momento; y de la venta de los productos futuros que se reconocerán en el momento en el que se realicen y se transmita el control de los mismos al cliente.

El precio total establecido en el contrato se tendrá que distribuir entre las dos obligaciones de cumplimiento de una forma proporcional al valor razonable de cada una de ellas, del modo siguiente:

Valor de las prótesis de cadera: 350.000 euros. Porcentaje 70 %

Valor de mesas quirúrgicas: 150.000 euros. Porcentaje 30 %

Total 500.000 euros.

Distribución del valor:

Mesas quirúrgicas: 350.000 euros x 30 % = 105.000 euros.

Ventas de prótesis de cadera en el primer año: 200.000 euros x 70 % = 140.000 euros.

Ventas de prótesis de cadera en el segundo año: 150.000 euros x 70 % = 105.000 euros.

Total: 350.000 euros.

Año 1:

Contabilización en el momento inicial con la entrega de las mesas quirúrgicas:

127.050	(430) Clientes	(70x) Ventas mesas quirúrgicas	105.000
		(477) H.P IVA repercutido	22.050

NOTA: Evidentemente la empresa dará de baja del inventario las mesas quirúrgicas que se entregan al hospital.

Por la venta de las prótesis de cadera

145.600	(430) Clientes	(70x) Ventas prótesis de cadera	140.000
		(477) H.P IVA repercutido	5.600

Año 2.

Por la venta de las prótesis de cadera

109.200	(430) Clientes	(70x) Ventas prótesis de cadera	105.000
		(477) H.P IVA repercutido	4.200

NOTA: El cobro se realizará en función de las estipulaciones del contrato.

- En el contrato se estipula que se realiza la cesión de las mesas quirúrgicas al hospital durante el periodo del contrato, de tal modo que, al finalizar el contrato, el hospital deberá devolver el activo a la empresa vendedora.

Según el ICAC indica que “.....al analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes, cabría considerar que existen dos entregables (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos

(NRV 8ª. “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”) y al suministro de bienes (NRV 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios”).

Es decir, cabría concluir que en el contrato que se ha firmado además de la venta de bienes existe un arrendamiento operativo implícito, y que la contraprestación recibida retribuye ambos componentes del acuerdo, la venta de reactivos y dicho arrendamiento.

De acuerdo con esta calificación, se procedería al reconocimiento de los dos tipos de ingresos en proporción a su valor relativo, siempre y cuando la consultante pudiera asignar de forma razonable un valor separado a la cesión de los equipos.

Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”

El precio total estipulado establecido en el contrato se tendrá que distribuir entre las dos obligaciones de cumplimiento (arrendamiento de mesas quirúrgicas y ventas de prótesis de cadera) de una forma proporcional al valor razonable de cada una de ellas, del modo siguiente:

Valor del arrendamiento durante dos años:	40.000 euros. Porcentaje 10,25 %
Valor prótesis de cadera durante los dos años:	<u>350.000 euros</u> . Porcentaje 89,75%
Total	390.000 euros.

Distribución del valor será:

Primer año:

Arrendamiento mesas quirúrgicas: $200.000 \text{ euros} \times 10,25 \% = 20.500 \text{ euros}$.

Ventas de prótesis de cadera en el primer año: $200.000 \text{ euros} \times 89,75 \% = 179.500 \text{ euros}$.

Total primer año 200.000 euros.

Segundo año:

Arrendamiento: $150.000 \text{ euros} \times 10,25 \% = 15.375 \text{ euros}$.

Ventas de prótesis de cadera en el primer año: $150.000 \text{ euros} \times 89,75 \% = 134.625 \text{ euros}$.

Total segundo año 150.000 euros.

Año 1.

La empresa reclasificará las mesas quirúrgicas al inmovilizado, ya que las tenía registradas en existencias y ahora no las destina a la venta, sino al arrendamiento. Se realizará por su coste de 100.000 euros.

100.000	(219) Otro inmovilizado material	(73x) Existencias incorporadas al inmovilizado	100.000
---------	----------------------------------	--	---------

100.000	(610) Variación de existencias	(30x) Existencias	100.000
---------	--------------------------------	-------------------	---------

Por las transacciones del primer año:

Arrendamiento: 200.000 euros x 10,25 % = 20.500 euros.

Ventas de prótesis de cadera en el primer año: 200.000 euros x 89,75 % = 179.500 euros.

Total primer año 200.000 euros.

242.000	(430) Clientes	(70x) Ventas prótesis quirúrgicas	179.500
		(752) Ingresos por arrendamientos	20.500
		(477) H. Pública IVA repercutido	42.000

Por la amortización de las mesas quirúrgicas: 100.000/8 años = 12.500 euros.

12.500	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	12.500
--------	--	--	--------

Por las transacciones del segundo año:

Arrendamiento: 150.000 euros x 10,25 % = 15.375 euros.

Ventas de prótesis de cadera en el primer año: 150.000 euros x 89,75 % = 134.625 euros.

Total segundo año 150.000 euros.

181.500	(430) Clientes	(70x) Ventas prótesis quirúrgicas	134.625
		(752) Ingresos por arrendamientos	15.375

		(477) H. Pública IVA repercutido	31.500
--	--	----------------------------------	--------

Por la amortización de las mesas quirúrgicas: $100.000/8 \text{ años} = 12.500 \text{ euros}$.

12.500	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada material	Amortización inmovilizado	12.500
--------	--	---------------------------------------	---------------------------	--------

NOTA: El cobro se realizará en función de las estipulaciones del contrato.

- En el contrato se estipula la cesión de uso de las mesas quirúrgicas durante el periodo del contrato, pero finalizado este el hospital tiene una opción de compra por el 60 % del valor inicial de las mismas (90.000 euros)

En este caso, además de la cesión del activo durante el periodo de contrato existe una opción de compra por parte del cliente una vez finalizado el contrato, que obliga a la empresa.

En este sentido, el tratamiento sería el mismo que el establecido en el punto anterior, y además en la consulta número 2 del BOICAC número 100/Diciembre 2014, se indica que “Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones”.

Si fuera esta la situación existente, se realizarán los mismos asientos en el año 1 y 2 que en el caso núm. 2 anterior.

Si finalmente ejerciera la opción de compra al finalizar el año 2 la empresa dará de baja de su inventario las mesas quirúrgicas reconociendo el resultado del ejercicio.

En este caso el apartado 2.4 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, indica que:

“2.4 Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a

las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios”.

25.000	(281) Amortización acumulada material	(219) Otro inmovilizado material	100.000
75.000	(60xx) Transferencias de inmovilizado a existencias.		

108.900	Clientes	(700x) Ventas de mesas quirúrgicas. (477) H. Publica Iva repercutido	90.000 18.900
---------	----------	---	------------------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.