

Caso práctico sobre reconocimiento de ingreso a lo largo del tiempo o en un momento dado. Caso de ventas de instalaciones técnicas.

15/03/2022

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

Sabemos que a partir del 1 de enero de 2021 se ha producido la reforma contable mediante la aplicación, fundamentalmente, de dos normas:

- Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 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, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. (en adelante el Real Decreto).
- Resolución del 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 RICAC)

También sabemos que ambas normas afectan principalmente al PGC, y sobre todo a dos normas de registro y valoración de dicho Plan, Norma de Registro y Valoración 9ª Instrumentos financieros, y Norma de Registro y Valoración 14ª Reconocimiento de ingresos, adaptándolas a los criterios de la Normativa Internacional NIIF 9 Instrumentos Financieros y NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

En este artículo nos vamos a plantear el caso de reconocimiento de ingresos y concretamente cuando se pueden reconocer en un momento dado o a lo largo del tiempo en el caso de ventas de instalaciones.

Como hemos comentado en otras ocasiones, la RICAC nos ofrece un marco conceptual único para el reconocimiento de los ingresos. En este sentido, entre las diferencias existente con la normativa anterior, en el caso que nos ocupa existe una diferencia que a nuestro entender es importante, ya que la normativa anterior se distinguía el reconocimiento de ingresos de forma separada en el caso de ventas de productos y en el caso de prestaciones de servicios, de tal modo que el método del grado de avance solamente se contemplaba para los ingresos por prestaciones de servicios y no para la

venta de productos cuyos ingresos se devengarán con la transmisión del control sobre los activos.

Esto es una diferencia importante, puesto que la RICAC sobre reconocimiento de ingresos contempla un único modelo para el reconocimiento de ingreso, bien sea por ventas de productos o por prestaciones de servicios, de modo que no existen dos criterios diferenciados.

Se introduce un marco conceptual para el reconocimiento de ingresos que afecta tanto a ventas de productos como prestaciones de servicios. No existe normativa distinta. Por lo que se aplicara el reconocimiento de los ingresos a lo largo del tiempo según el grado de avance en función del porcentaje de realización de la actividad, si se cumple algunos de los tres criterios establecidos en el artículo 9 de la RICAC, que indica:

“1. La empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente)”.

Podemos decir, que en general, el apartado a) y b) se dirige principalmente a prestaciones de servicios, mientras que el apartado c) se aplica a prestaciones de servicios y también una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares.

Existen dos condiciones que se deben de cumplir para que se aplique el apartado c):

1. Que el bien no tenga un uso alternativo. Según el punto 2 del artículo 9, 2. *“Un activo no tiene un uso alternativo si la empresa tiene contractualmente restringida la posibilidad de aplicar fácilmente el activo a otro uso durante su producción o mejora, o en el momento en que haya sido terminado.*

.....

Existe una limitación práctica sobre la capacidad para destinar el activo hacia otro uso si al adoptar esa decisión la empresa incurre en pérdidas económicas significativas, como sucede en activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizados en áreas remotas.

El juicio sobre si un activo tiene un uso alternativo para la empresa se realiza al inicio del contrato. Después de esa fecha, la empresa no revisará su conclusión a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación a cumplir”.

2. La empresa tenga un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha. En este sentido el punto 3 del artículo 9 indica: *“3. El derecho al cobro por la actividad desarrollada hasta una fecha no necesita ser un importe fijo e incondicional en el momento presente. Sin embargo, la empresa debe tener derecho a un importe que al menos le permita recuperar los costes incurridos más un margen razonable de ganancia”.*

Si no se cumplen simultáneamente las dos condiciones indicadas, el reconocimiento de los ingresos se realizará en un momento determinado. A este respecto en el artículo 10 de la RICAC. Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo, nos dice que:

“Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo.

b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o un consignatario pueden tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad según las especificaciones contractuales.

Cuando se entregan productos (bienes o servicios) a un cliente en régimen de prueba o evaluación y éste no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste lo acepte o venza el citado plazo sin haber comunicado su disconformidad.

d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.

e) El cliente tiene la propiedad del activo. Sin embargo, cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección o garantía contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría a este último obtener el control del activo”.

Veamos un caso práctico:

Una empresa que se dedica a fabricar e instalar placas solares (como un desarrollador de renovables), ante el aumento desmesurado de los costes de energía firma con una industria que consume mucha energía y tiene 50 instalaciones, un contrato PPA (Power

Purchase Agreement) un acuerdo de compraventa de energía limpia a largo plazo desde un activo concreto y a un precio prefijado.

Para ello el desarrollador de renovables tiene que fabricar una serie de paneles solares flexibles e instalarlos en el tejado de las 50 industrias que posee la empresa. La duración para conseguir la fabricación y la instalación de las infraestructuras es de un año y medio y con la finalización de la instalación se transmite el control al cliente. En el contrato la industria se queda con la propiedad de las placas solares instaladas en sus tejados.

El precio que se estipula es de 2.000.000 de euros, el presupuesto inicial con el que cuenta el desarrollador renovable es de 1.200.000 euros. Pero transcurrido el primer año, los costes realmente soportados es de 900.000 euros, existiendo una desviación muy importante con respecto al presupuesto, debido a la crisis energética y de las materias primas, por lo que el presupuesto ajustado es de 1.500.000 euros. Finalmente, durante el segundo año los costes realmente soportados ascienden a 700.000 euros. La instalación de las placas se realizará durante el segundo año.

La facturación se realiza con la entrega del producto, IVA 21 %

Registrar lo que proceda por parte del desarrollador energético, en los dos casos siguientes:

- a) Dado las particularidades específicas singulares de las placas solares y su instalación, no tiene un uso alternativo para la empresa, y además en el contrato se estipula que en caso de incumplimiento la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha más un margen adecuado.
- b) A pesar de que el contrato se estipula que en caso de incumplimiento la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha más un margen adecuado, las placas solares y su instalación no tiene ninguna especificación singular, por lo que la empresa podría destinarla a otro cliente perfectamente.

NOTA: La instalación es compleja por lo que solamente la puede realizar el desarrollador energético, de tal modo que no se puede considerar el producto y la instalación obligaciones de cumplimiento distintas.

Solución:

Caso a) Dado las particularidades específicas singulares de las placas solares y su instalación, no tiene un uso alternativo para la empresa, y además en el contrato se estipula que en caso de incumplimiento la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha más un margen adecuado.

En este caso el reconocimiento de los ingresos se realiza a lo largo del tiempo, según el grado de avance.

1. Momento de la firma del contrato. No se registra nada puesto que todavía no se ha comenzado los trabajos de fabricación ni de instalación.

2. Primer año:

Por los costes realmente efectuados:

900.0000	(6.....) Gastos por naturaleza. (no tenemos en cuenta el IVA pues podrían existir gastos que no estuvieran sujetos al IVA)	Contrapartida	900.000
----------	---	---------------	---------

Por el reconocimiento de los ingresos según el grado de avance: $900.000/1.500.000 = 0,60$

$0,60 \times 2.000.000 = 1.200.000$ euros.

1.200.000	(4309) Clientes facturas pendientes de formalizar	(70...) Ventas de productos	1.200.000
-----------	---	-----------------------------	-----------

3. Segundo año:

Por los costes realmente efectuados:

700.0000	(6.....) Gastos por naturaleza. (no tenemos en cuenta el IVA pues podrían existir gastos que no estuvieran sujetos al IVA)	Contrapartida	700.000
----------	---	---------------	---------

Por el reconocimiento de los ingresos según el grado de avance: $2.000.000 - 1.200.000 = 800.000$ euros.

800.000	(4309) Clientes facturas pendientes de formalizar	(70...) Ventas de productos	800.000
---------	---	-----------------------------	---------

4. Realización de la facturación con la entrega del producto.

2.420.000	(430) Clientes.	(4309) Clientes facturas pendientes de formalizar	2.000.000
-----------	-----------------	---	-----------

		(477) H. Pública IVA repercutado	420.000
--	--	-------------------------------------	---------

Caso b) A pesar de que el contrato se estipula que en caso de incumplimiento la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha más un margen adecuado, las placas solares y su instalación no tiene ninguna especificación singular, por lo que la empresa podría destinarla a otro cliente perfectamente.

El reconocimiento de los ingresos se realizará en un momento determinado. A este respecto se cumplen los requisitos especificados en el artículo 10 de la RICAC, en el segundo año.

1. Momento de la firma del contrato. No se registra nada puesto que todavía no se ha comenzado los trabajos de fabricación ni de instalación.
2. Primer año:

Por los costes realmente efectuados:

900.0000	(6.....) Gastos por naturaleza. (no tenemos en cuenta el IVA pues podrían existir gastos que no estuvieran sujetos al IVA)	Contrapartida	900.000
----------	---	---------------	---------

Por la activación de los costes del ejercicio como existencias.

Nota: Suponemos que todos los costes del ejercicio pueden ser activados como existencias ya que forman parte del coste de producción. Ver Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

900.000	(30xxxx) Existencias	(610) Variación de existencias.	900.000
---------	----------------------	---------------------------------	---------

El resultado del ejercicio será cero o negativo, en el caso de que no se activen la totalidad de los costes incurridos, porque no formen parte del coste de los productos.

3. Segundo año:

Por los costes realmente efectuados:



economistas

Consejo General

EC **economistas** contables

700.0000	(6.....) Gastos por naturaleza. (no tenemos en cuenta el IVA pues podrían existir gastos que no estuvieran sujetos al IVA)	Contrapartida	700.000
----------	---	---------------	---------

Por la entrega del producto al cliente y cesión del control:

2.420.000	(430) Clientes.	(700) Ventas de productos (477) H. Pública IVA repercutido	2.000.000 420.000
-----------	-----------------	--	--------------------------

Por la baja de las existencias iniciales.

900.000	(610) Variación de existencias.	(30xxxx) Existencias	900.000
---------	---------------------------------	----------------------	---------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.