

Reconocimiento de ingresos

Tema 3

Referencias:

Manual Practico del PGC: pag 265-270;229-235

Contabilidad financiera un enfoque actual: 486-496

Casos Prácticos del PGC:371-382

Objetivos

- Comprender el concepto de ingreso y familiarizarse con los criterios que han de cumplirse para su reconocimiento.
- Aplicar los criterios de reconocimiento en diferentes casos.
- Comprender la valoración de ingresos.
- Entender el tratamiento que debe darse al IVA.

Plan de la clase

- Definición de ingreso
- Valoración de los ingresos.
- Criterios para el reconocimiento de ingresos.
 - Reglas generales
 - Casos particulares
- Tratamiento del IVA

¿Qué es un ingreso?

- Definición del marco conceptual:
 - “Incremento de los recursos económicos de la entidad, producido en el ejercicio, en forma de entradas o aumentos de valor de los activos, o un decremento de los pasivos exigibles, que originan aumentos de los fondos propios y **no están relacionados con las aportaciones de los partícipes al neto patrimonial**”.
- No es necesario el cobro para registrar el ingreso → Principio del devengo
- No son ingresos:
 - Los importes cobrados en nombre de otros (ej. Ventas en consignación, IVA).

¿Son ingresos?

- Empresa de muebles:
 - Vende al contado 10 mesas a 1.000 euros/ud.
 - Vende a crédito (30 días) 40 sillas a 100 euros/ud.
 - Vende a crédito (18 meses) 4 mesas a 500 euros/ud.
 - Recibe un anticipo de un cliente (6.000 euros) para realizar unos muebles a medida.
- Empresa constructora:
 - Firma un contrato para construir 50 chalets. Precio: 300.000 euros. El plazo de construcción es de 3 años y los clientes entregan un 10% en el momento de la firma del contrato, 10% transcurrido 1 año, 10% transcurridos 2 años y el resto en el momento de la entrega de llaves.

- **INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.**
VALORACIÓN NORMA 14ª.

Los ingresos procedentes de la **venta de bienes y prestaciones de servicios**, siguen las siguientes reglas:

Aspectos comunes a las ventas y prestaciones de servicios.

> **Valoración: Valor razonable de la contrapartida recibida o a recibir = Precio acordado deducido cualquier descuento así como los intereses incorporados al nominal.** (excepción intereses incorporados a créditos comerciales, vencimiento no superior al año, sin interés contractual, efecto no significativo de no actualizar los flujos)

- > **Descuentos sobre ventas por pronto pago:**
En Factura: minoran el importe de la venta.

Fuera de factura: Se lleva a la Cuenta **706** “Descuentos sobre ventas por pronto pago”. **Menor cobro de los clientes**

- **por volumen de compra: 709 “rappels” sobre ventas.**

- **INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS. NORMA 14^a.**

> Intereses : Pueden incluirse los intereses incorporados a los créditos con vencimiento no superior a **1 año** que **no tengan un tipo de interés contractual**, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo **no sea significativo. (Opcional).**

> No se reconocerán ingresos por la permuta de bienes o servicios por operaciones de tráfico de **similar naturaleza y valor.**

> No se incluirán en el precio acordado los **impuestos** que gravan las operaciones y que la empresa debe repercutir a terceros.

Ejemplo 4

- Jarama vende 400 cuadernos. Precio de venta unitario 1,5 euros. Jarama concede un descuento por pronto pago al cliente **FUERA DE FACTURA** del 2% del importe de la factura. Además, Jarama se compromete a enviar los cuadernos al domicilio del cliente; gastos de transporte: 30 euros.
- ¿Qué anotaciones contables realizará Jarama?
¿Cuál es la repercusión sobre balance y cuenta de pérdidas y ganancias?

Ejemplo 4: Anotaciones

MERCANCIA VENDIDA	600
DESCUENTO FUERA FACTURA	12
GASTOS DE TRANSPORTE	30

600	(572) Efectivo/Tesoreria (A)	a	Ventas de mercaderias (700) (I)	600
12	(706) Descuento sobre ventas por pronto pago	a	(572) Efectivo/Tesoreria (A)	12
30	(624) Transporte	a	Bancos(572)	30

Para Jarama la operación de venta es equivalente a vender los 400 cuadernos por un total de 600 euros.

Beneficios económicos derivados de la venta: 558 euros. (600-12-30)

Ojo! Los descuentos fuera de factura se contabilizan como un menor ingreso y los gastos de transporte deben de registrarse como un gasto si se repercuten al cliente contabilizar el ingreso en la cuenta ingresos por servicios diversos!

Ejemplo 4: Balance y P y G

Balance de situación

Activo		Patrimonio Neto y Pasivo.	
Efectivo	↑ 558 600- 12-30	P y G	↑ 558

Cuenta de PyG

Ventas	↑ 600
Descuentos	↓ 12
	↓ 30
Resultado del ejercicio	↑ 558

Criterios reconocimiento de ingresos

NIC 18: Ingresos ordinarios /PGC: Norma de valoración nº 14

INGRESOS POR VENTAS.- Norma 14ª.2

Ingresos por ventas.

“**Solo** se contabilizarán los ingresos procedentes de las **ventas** de bienes cuando se cumplan **todas y cada una** de las siguientes condiciones”:

“**a)** La empresa ha transferido al comprador los **riesgos y beneficios** significativos **inherentes a la propiedad** con **independencia de su transmisión jurídica**. Se presumirá **que no se ha producido la citada transferencia** cuando el comprador posea el **derecho de vender** los bienes a la empresa, y esta la obligación de **recomprarlos** por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista”.

Criterios reconocimiento de ingresos

NIC 18: Ingresos ordinarios /PGC: Norma de valoración nº 14

INGRESOS POR VENTAS.14.2

Ingresos por ventas.

- b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Reconocimiento ingresos ¿cuando?

- Criterio general: en el momento de la venta o prestación del servicio
- Excepciones:
 - Reconocimiento después de la venta: venta con período de prueba
 - Reconocimiento antes de la venta: Productos agrícolas o mineros, contratos a largo plazo.

Ejemplo 1

- En diciembre de 2007 Jarama, S.A. consigue el compromiso de un cliente de comprarle mercancía en 2008 por valor de 600 euros.
- Durante el ejercicio 2008, el cliente anterior compra mercancía por importe de 800 euros. El 75% del importe lo paga al contado y el resto lo abonará en marzo de 2009.
- **¿Qué anotaciones contables realizará Jarama en 2007, 2008 y 2009?**
- **¿Cómo afectan estas operaciones al balance y cuenta de P y G de Jarama en cada año?**

Ejemplo 1: Anotaciones

	Ejercicio 2007			
	Ejercicio 2008			
600	(572)Efectivo (A)	a	(700) Venta de mercaderías	800
200	(430)Clientes (A)			
	Ejercicio 2009			
200	(572)Efectivo (A)	a	(430) Clientes (A)	200

2007: Compromiso: NO INGRESO

2008: COMPRA:

$800.000 \times 0.75 = 600.000$ (EFECTIVO)

RESTO A CREDITO SE COBRA EN 2009

Ejemplo 1: Balance y P y G

Balance de situación

Activo	2007	2008	2009	P.N y pasivo	2007	2008	2009
Mercaderías				P y G		↑	
Clientes		↑	↓				
Efectivo		↑	↑				

Cuenta de PyG

	2007	2008	2009
Ingresos por ventas		↑	
Resultado del ejercicio		↑	

Ejemplo. ¿ INGRESOS POR VENTAS?

La S.A.X. dedicada a la compra venta de obras de arte **vende**, el 1-1-año X, parte de las mismas por **800.000 €** con una opción de venta a favor del adquirente en virtud del cual éste puede obligar a la S.A.X. a **recomprarle** los bienes dentro de dos años por el precio de **930.000 €**. Las obras de arte tenían un **valor en libro** de **600.000 €**. La S.A.X realizó los siguientes asientos:

Por la venta. _____

800.000	Tesorería(572)	a	Ventas de mercaderías (700)	800.000
---------	----------------	---	-----------------------------	---------

_____ **Regularización de existencias a 31-12-año X. baja E iniciales**
:

600.000	Variación de existencia de mercaderías(610)	
	a	Mercaderías(300)
		600.000

	31 -12-año X	
800.000	Ventas(700)	
a	Variación de existencia de mercaderías(610)	600.000
a	Resultado del ejercicio(129)	200.000

Es correcto el tratamiento contable realizado por la empresa a los hechos económicos expuestos.?

Solución.

No es correcto. No se cumplen los requisitos para contabilizar la operación como venta ya que el vendedor **no ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherente a la propiedad de los bienes.**

El fondo económico de la operación es que el vendedor obtiene un préstamo con garantía en las obras de arte.

INGRESOS POR PRESTACIONES DE SERVICIOS. 14ª 3.

“Los ingresos por **prestaciones de servicios** se reconocen cuando **el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad**, considerando el **porcentaje de realización** al cierre del ejercicio”.

> Requisitos para **contabilizar**:

“Solo se contabilizarán **los ingresos por prestación de servicios** cuando se cumplan **todas y cada una** de las siguientes condiciones:

a) El importe de los **ingresos** puede **valorarse con fiabilidad**.

b) Es probable que la empresa **reciba los beneficios o rendimientos económicos** derivados de la transacción”.

INGRESOS POR PRESTACIONES DE SERVICIOS. 14ª 3.

- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.**
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad".**

Cuando el resultado de una transacción no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos sólo en la cuantía en que los gastos se consideren recuperables".

Se realiza el siguiente asiento por el importe de los gastos:

330)Existencias de Servicios

a Variación de existencias(710)

331)Existencias en curso = importe de los gastos realizados hasta el cierre..

Ejemplo.- El 1 de octubre una empresa firma un contrato para la creación y desarrollo de una aplicación informática para la empresa X, por un importe de 20.000, estimando que incurrirá en unos costes totales de 13.990. Al cierre de ejercicio ha incurrido en unos costes de 9.800, estimándose que ha realizado ya un 70% del contrato.

Solución.

Hipótesis a). El resultado de la transacción puede ser estimado de forma fiable.

Por los gastos.

		En el ejercicio		
9.800	Gastos	a	Tesorería	9.800

Se reconoce el ingreso: $70\% \times 20.000 = 14.000$ -

		31.12 año X		
14.000 (4309)	Cientes, facturas pendientes de formalizar	a	Prestaciones de servicios (705)	14.000

INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS. Fondo económico de las operaciones

Norma 14ª.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al **fondo económico de las operaciones**, puede ocurrir que los **componentes identificables de una misma transacción** deban reconocerse **aplicando criterios diversos**, como una **venta** de bienes y los **servicios anexos**.

Ejemplo. Una sociedad dedicada a la distribución de material informático, camiones, etc., acuerda con sus clientes la venta y posterior mantenimiento de los equipos en una única transacción.

INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS. Norma 14.

La sociedad deberá identificar las cantidades recibidas de ambas operaciones (**venta y prestación de servicios**), reconociendo un beneficio por la venta y difiriendo el importe restante que se registrará como ingreso conforme se preste el servicio de mantenimiento. (En su caso, de forma lineal).

El reparto se realizará en proporción al valor de mercado de los bienes y de la prestación de servicios.

Ejemplo 1.

No se tiene en cuenta el efecto financiero.

La S.A.A. vende una máquina con las siguientes condiciones:

a) El **2 de enero de 20X2** se firma el contrato de venta fijando un precio de **60.000 €**.

En el **precio de venta está incluido** un servicio de **mantenimiento y conservación durante 2 años**.

Dicho servicio es prestado a 31/12.

El valor de mercado anual del servicio de mantenimiento es de **2.000 €**.

b) **La entrega de la máquina** y el cobro del importe de la misma se produce el **2 de enero de 20X2**.

Ejemplo 1.- No se tiene en cuenta el efecto financiero.

Solución:

Se deben distinguir **dos tipos de ingresos:**

Los derivados de la venta.

Los derivados del servicio de mantenimiento.

La transferencia al comprador de **los riesgos y beneficios** se producen al realizarse la entrega de la máquina el **2 de enero de 20X2**. Por lo tanto, el ingreso por la venta de la máquina se debe imputar al ejercicio **20X2**.

- **Los ingresos** por servicios de mantenimiento se deben imputar **de forma lineal** durante la prestación **2.000 € en el año 20X2 y 2.000 € en el año 20X3**.

Solución:

Ejercicios

	<u>20X2</u>	<u>20X3</u>
Ingresos por venta máquina	56.000	-
Ingresos por el servicio de mantenimiento	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>
Total Ingresos	<u>58.000</u>	<u>2.000</u>

2 -1-2.0X2

60.000	Banco (572)	
	a Ventas de mercaderías (700)	56.000
	a Anticipos por prestación de servicios L.P.(181)	2.000
	a Anticipos de clientes (438)	2.000

=====

Tanto para ventas o
prestaciones de
servicios

Ejemplo 1.-

31-12- 2.0X2

Por la reclasificación de la deuda _____

2.000 Anticipos por prestación de servicios L.P(181) a
Anticipos de clientes (438) 2.000

Por el devengo del ingreso a 31-12-2.0x2. _____

2.000 Anticipos de clientes (438) a
Prestaciones de Servicios (705) 2.000

31-12- 2.0X3

2.000 Anticipos de clientes (438) a
Prestaciones de Servicios (705) 2.000

Por el devengo del ingreso a 31-12-2.0X3.

=====

Cuestiones

- ¿Cuándo deben reconocerse como ingresos las ventas con derecho a devolución?
- ¿Y las ventas de productos con garantía?

Devoluciones

- La empresa permite a los clientes devolver mercancías.

A) Importes no materiales con respecto a las ventas: Se recoge la devolución cuando ésta tiene lugar.

➤ **(708) Devoluciones de ventas : INGRESO CON SALDO
DEUDOR=> MENOR INGRESO**

B) Importes materiales con respecto a las ventas (generalmente no lo son) → reconocimiento de la posible pérdida al vender.

Para recoger los riesgos derivados de devoluciones de venta, garantías de reparaciones, revisiones y otras operaciones comerciales

(499) provision para otras operaciones comerciales

(6959) dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

(79549) exceso de provisión para otras op comerciales

Ejemplo 2

- Jugar S.A. es una empresa dedicada a la comercialización de juguetes. Jugar vende siempre al contado pero permite a sus clientes devolver la mercancía en el plazo de un mes. En diciembre de 2008 Jugar facturó a sus clientes **6 mil euros**.
 - A) Jugar estima que en enero de 2009 los clientes devolverán mercancía por importe de 10 euros. NO SIGNIFICATIVO
 - B) Jugar estima que los clientes devolverán en enero de 2009 el 10% de la mercancía vendida. SIGNIFICATIVO
- ¿Qué anotaciones contables debe realizar Jugar en cada caso?

Ejemplo 2: Anotaciones

- A) Los Importes no son materiales: los clientes devolverán mercancía por importe de 10 euros.

	Ejercicio 2008			
6.000	(57)Efectivo (A)	a	(700)Ventas (I)	6.000
	Ejercicio 2009			
10	(708)Devoluciones de ventas (-I)	a	(57)Efectivo (A)	10

B) Los Importes son materiales: los clientes devolverán 10% de la mercancía vendida

	Ejercicio 2008			
6.000	(57)Efectivo (A)	a	(700)Ventas (A)	6.000
600	(6959) Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	a	(4999) Provisión para otras operaciones comerciales	600
	Ejercicio 2009			
600	(4999) Provisión para otras operaciones comerciales	a	Efectivo (A). (79549) Exceso de provisión para otras op comerciales	600 No proce de

Ejemplo 2: P y G

Cuenta de PyG

	Caso A)		Caso B)	
	2008	2009	2008	2009
Ventas	6.000		6.000	
Devoluciones de ventas		-10	-600	+600 Ó o
Resultado del ejercicio				

■ Caso A):

- Escasa materialidad
- Devoluciones como menor ingreso en el ejercicio de la devolución.

■ Caso B):

- Elevada importancia
- Devoluciones como gasto en el ejercicio de la venta (momento en el que se estima la devolución).

Garantías

Reconocimiento de la posible pérdida al vender.

Para recoger los riesgos derivados de garantías de reparaciones, revisiones y otras operaciones comerciales:

(499) provision para otras operaciones comerciales

(6959) dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

(79549) exceso de provisión para otras op comerciales

Ejemplo 3: Garantías

- Gándara, S.A. vende electrodomésticos y concede a sus clientes una garantía de 2 años. Durante el ejercicio 2008 las ventas ascendieron a 100 euros. Teniendo en cuenta la experiencia de años anteriores, Gándara estima que los gastos relacionados con las garantías ascenderán al 10% de las ventas.
- ¿Qué anotaciones contables deberá realizar Gándara?
¿Cómo afectan al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias?

Ejemplo 3: Anotaciones

Ejercicio 2008				
100	(57)Efectivo (A)	a	(70) Ventas (I)	100
10	(6959) Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	a	(4999) Provisión para otras operaciones comerciales	10

A medida que se incurre en los costes relacionados con la garantía:

Ejercicio 2009 y 2010				
10	(4999) Provisión para otras operaciones comerciales	a	Efectivo (A) (79549) Exceso de provisión para otras op comerciales	10

Los costes esperados de la garantía los soporta el ejercicio en que se realiza la venta. Los beneficios económicos esperados de las ventas no son 100, sino 90.

Ejemplo 3: Balance y P y G

Balance de situación

Activo	2008	2009	Patrimonio neto y pasivo	2008	2009
Tesorería	100		P y G	90	
			Provisión garantías	10	

Cuenta de PyG

	2008	2009
Venta	100	
Gastos explotación (prov.)	-10	
Resultado del ejercicio	90	

El IVA

- ¿Es también un ingreso?
 - Es un importe cobrado en nombre de otros (Hacienda Pública)
 - La empresa recauda el IVA para la Hacienda Pública: compensará el IVA soportado en las compras con el IVA cargado en las ventas (IVA repercutido) e ingresará o recuperará de la Hacienda Pública el saldo resultante.
- **El IVA no es un ingreso**

Cuentas

- **IVA soportado deducible < IVA repercutido:** se paga a hacienda
- **IVA soportado deducible > IVA repercutido:** : se compensa la diferencia en las siguientes declaraciones, o se pide la devolución.
- **CUENTAS PARA CONTABILIZAR EL IVA:**
 - 4700 Hacienda Publica, Deudora pro IVA } Activo
 - 472 Hacienda Publica, IVA soportado }
 - 4750 Hacienda publica, acreedora por IVA } Pasivo
 - 477 Hacienda publica, IVA repercutido. }

Liquidación del IVA

Liquidación del IVA (a pagar)		
(477) HP IVA repercutido		(472) HP IVA soportado (4750)HP, acreedora por IVA

Liquidación del IVA (a devolver)		
(477) HP IVA repercutido (7700) HP deudora por IVA		(472) HP IVA soportado

Ejemplo 5: IVA

- Jarama, S.A. compra, al contado, una partida de mercancía por importe de 1.000 euros. El IVA aplicable es el 21% y es fiscalmente deducible.
- Jarama vende esa mercancía a unos clientes por importe de 1.500 euros. IVA aplicable, 21%
- Al finalizar el trimestre, Jarama liquida el IVA con Hacienda.
- ¿Qué anotaciones contables realizará Jarama en cada momento? ¿Cuál es la repercusión de las mismas sobre los estados financieros?

Solución

- IVA soportado: $21\% \ 1000 = 210$
- IVA repercutido: $21\% \ 1500 = 315$
- IVA repercutido > IVA soportado => “a pagar” $315 - 210 = 105$

Compra y venta de mercaderías				
1000	(600) Compra de mercaderías			
210	(472) HP IVA soportado	a	Bancos (572)	1210
1815	Bancos (572)	a	(700) Venta de mercaderías	1500
			(477) HP IVA repercutido	315

Liquidación del IVA (a pagar)				
315	(477) HP IVA repercutido		(472) HP IVA soportado	210
			(4750) HP, acreedora por IVA	105

- El gasto e ingreso registrado sería exactamente el mismo aunque las operaciones no estuvieran sujetas a IVA.

Ejemplo 5: Balance y P y G

Cuenta de PyG

Ventas	↑ 1.500
Compras	↓ 1.000
Resultado del ejercicio	↑ 500

Balance de situación

Activo		Patrimonio Neto y pasivo	
Efectivo	↑ 605	P y G Pasivo	↑ 500 ↑ 105

Contratos a largo plazo

- En ciertas industrias (ej. Construcción, astilleros, aeronáutica) la empresa fabrica (construye) un bien para un cliente bajo contrato que generalmente cubre más de un ejercicio económico.
- Métodos para el reconocimiento de ingresos:
 - Método del porcentaje de realización
 - Método del contrato completo.

Valoración

Según la Norma de Registro y Valoración 14ª apartado 3 “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios” del PGC 2007 (16ª, 3 del PGC PYMES), y La NIC 11 revisada en 1993 párrafo 22, los ingresos ordinarios y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad.

-
- (a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.*
- (b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.*
- (c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y*
- (d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.*

Valoración

DOS TIPOS DE CONTABILIZACIÓN:

- a) **SE CUMPLEN LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS.** En cuyo caso los ingresos por prestación de servicios se reconocerán en función del porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

METODO DEL PORCENTAJE DE REALIZACIÓN

- b) **NO SE CUMPLEN ESAS CONDICIONES.**

METODO DEL CONTRATO COMPLETO.

Como consecuencia de que el desenlace del contrato de construcción no puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los **ingresos ordinarios deberán ser reconocidos en el estado de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato.** Por otro lado, los costes del contrato deberán reconocerse como gastos del periodo en que se incurren

Método porcentaje realización

La empresa reconoce como ingreso en cada período la proporción del valor del contrato o grado de avance de la obra tomando como referencia el trabajo realizado durante el ejercicio

$$\text{Grado de avance} = \frac{\text{Gastos incurridos en el año de ejecución}}{\text{Total gastos incurridos y previstos hasta la finalización de la obra}}$$

$$\text{Ingresos del ejercicio a reconocer} = \text{Grado de avance} * \text{Total ingresos previstos con fiabilidad}$$

Método del contrato completo

- Los ingresos deben de ser reconocidos en el estado de ingresos tan solo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causas del contrato.

Los costes incurridos forman parte del inventario en curso.

- **El reconocimiento de ingresos se contabiliza en un solo asiento al final del ejercicio en el que se entrega al cliente el servicio prestado. (Se finaliza la obra)**
- Los gastos y los cobros se reconocerán en el periodo en el que se incurran.

- VER CASO “ CONTRATOS A LARGO PLAZO, PRESTACIÓN DE SERVICIOS” RESUELTO EN AULA GLOBAL”

Ejemplo 5. Datos (Sutton, 2004)

- La empresa de consultoría Delfín tiene un contrato a tres años para realizar un estudio estratégico para la Comisión Europea. El importe del contrato es 600.000 euros, basado en 6.000 horas de trabajo a 100 euros/hora. El precio por hora incluye el beneficio y todos los gastos generales relacionados con el contrato. Delfín estima que el coste del contrato es de 500.000 euros. Al final del segundo año revisa esta estimación al alza: 520.000 euros. Este es el coste definitivo.
- Delfin cobra 200.000 euros al inicio de cada uno de los ejercicios.
- Costes incurridos por año, estimados originalmente y revisados:

	Año 1	Año 2	Año 3	Total
Estimados, inicio año 1	150	250	100	500
Revisados (inicio año 2) y reales	150	240	130	520

¿Qué anotaciones contables realizaría Delfín si utilizara el método del porcentaje de realización? ¿Y si usara el método del contrato completo? Compara el efecto sobre balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

Ejemplo 5. Cálculos

Método del porcentaje de realización	Año 1	Año 2	Año 3	Total
i) Costes incurridos reales (acumulados)	150	390	520	
ii) Total costes esperados	400	520	520	
iii) % realizado al final del año	30%	75%	100%	
iv) % realizado durante el año	30%	46%	25%	
Ingresos(iv)x600)	180	270	150	600
Gastos del contrato	150	240	130	520
Resultado contrato	30	30	20	80

Método del contrato completo				
Ingresos	0	0	600	600
Gastos del contrato	0	0	520	520
Resultado contrato	0	0	800	80

Ejemplo 5. Anotaciones

Método porcentaje realización

Año 1				
150	Gastos explotación (G)	a	Efectivo /Accredores (A/P)	150
180	Cientes L/P (A)	a	Ingresos explotación (I)	180
Año 2				
240	Gastos explotación (G)	a	Efectivo /Accredores (A/P)	240
270	Cientes L/P (A)	a	Ingresos explotación (I)	270
Año 3				
130	Gastos explotación (G)	a	Efectivo /Accredores (A/P)	130
150	Cientes L/P (A)	a	Ingresos explotación (I)	150
600	Efectivo (A)	a	Cientes L/P (A)	600

Ejemplo 5. Anotaciones

Método contrato completo

Año 1				
150	Gastos explotación (G)	a	Efectivo /Accredores (A/P)	150
150	Proyecto en curso (A)	a	Var. Proyecto en curso (I)	150
Año 2				
240	Gastos explotación (G)	a	Efectivo /Accredores (A/P)	240
240	Proyecto en curso (A)	a	Var. Proyecto en curso (I)	240
Año 3				
130	Gastos explotación (G)	a	Efectivo /Accredores (A/P)	130
600	Efectivo (A)	a	Ingresos explotación (I)	600
390	Var. Proyecto en curso (G)	a	Proyecto en curso (A)	390

Comparación

Porcentaje realización	Año 1	Año 2	Año 3
Resultado	30	30	20

Contrato completo	Año 1	Año 2	Año 3
Resultado	0	0	80

Información en la memoria / notas a los estados financieros

- Explicación de los criterios utilizados para el reconocimiento de ingresos.
 - Suelen ser muy detallados en el caso de contratos a largo plazo (tema 5).
- Desglose de los ingresos por categorías de actividad y/o mercados geográficos (información segmentada).

Dermostética, 2008

4.11 Reconocimiento de ingresos

Los ingresos se calculan al valor razonable de la contraprestación cobrada o a cobrar y representan los importes a cobrar por los bienes entregados y los servicios prestados en el marco ordinario de la actividad, menos descuentos, IVA y otros impuestos relacionados con las ventas.

Es política del Grupo cobrar todos los tratamientos en el momento de su contratación. Estos tratamientos se registran como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias siguiendo el criterio del devengo, en función de las sesiones efectivamente realizadas. Los cobros realizados por tratamientos correspondientes a sesiones que se realizarán con posterioridad al cierre del ejercicio se incluyen en la cuenta "Anticipos de clientes" en el pasivo del balance de situación consolidado.

Asimismo, el Grupo contabiliza como gastos del ejercicio las comisiones al personal efectivamente devengadas, en función de las sesiones realizadas. Los pagos por comisiones ya realizados correspondientes a las sesiones que se prestarán con posterioridad al cierre del ejercicio se incluyen en la cuenta "Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar" del activo del balance de situación consolidado.

MEMORIA SACYR. S.A 2013

h) Ingresos y gastos

Los ingresos se reconocen cuando es probable que la Sociedad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción y el importe de los ingresos y de los costes incurridos o a incurrir pueden valorarse con fiabilidad. Los ingresos se valoran al valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, deduciendo los descuentos, rebajas en el precio y otras partidas similares que la Sociedad pueda conceder, así como, en su caso, los intereses incorporados al nominal de los créditos. Los impuestos indirectos que gravan las operaciones y que son repercutibles a terceros no forman parte de los ingresos.

El reconocimiento de los ingresos por ventas se produce en el momento en que se han transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del bien vendido, no manteniendo la gestión corriente sobre dicho bien, ni reteniendo el control efectivo sobre el mismo.

En cuanto a los ingresos por prestación de servicios, éstos se reconocen considerando el grado de realización de la prestación a la fecha de balance de situación, siempre y cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad.

Los intereses recibidos de activos financieros se reconocen utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos, cuando se declara el derecho del accionista a recibirlos. En cualquier caso, los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocen como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los ingresos y gastos se imputan en función del criterio del devengo, es decir, cuando se produce la corriente real de bienes y servicios que los mismos representa, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Para terminar...

- ¿Por qué nos preocupamos por la política de reconocimiento de ingresos?
 - Afecta directamente al resultado del ejercicio.
 - Puede ser utilizada por la dirección para:
 - incrementar el resultado presentado (anticipando el reconocimiento de ingresos).
 - disminuir el resultado (retrasando el reconocimiento de ingresos) para alisar resultados.

Bibliografía Adicional

- Cañibano y Mora (Eds.)(2006): *Las Normas Internacionales de Información Financiera. Análisis y Aplicación*, capítulo 5
- Sutton, T. (2004): *Corporate Financial Accounting and Reporting*, chapter 10.
- Normativa:
 - NIC 18. Ingresos ordinarios
 - PGC 2007. Norma de registro y valoración nº 14.