

Monográfico Contabilidad

RICAC Ingresos (I)

La Resolución de 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 **RICAC Ingresos**, regula la **contabilización de los ingresos** de acuerdo con el principio general recogido en el Plan General Contable: la **transferencia al cliente del control de los bienes o servicios comprometidos**.

RICAC Ingresos. Artículo 10. *Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo.*

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.
(...)
- c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad según las especificaciones contractuales.
(...)
- d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.
- e) El cliente tiene la propiedad del activo.
(...)

¿Cuándo se produce la transferencia del control?

RICAC Ingresos. Artículo 8. *Criterios de cumplimiento de la obligación.*

(...)

5. El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorro de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, como por ejemplo: el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos), el uso del activo para mejorar el valor de otros activos, el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos, la venta o intercambio del activo, la pignoración del activo para garantizar un préstamo, y la conservación del activo.

La RICAC Ingresos recoge los criterios de interpretaciones manifestados en numerosas Consultas publicadas en el BOICAC. A continuación, mediante casos prácticos, analizamos algunos criterios de reconocimiento de ingresos en supuestos que hasta la RICAC presentaban dudas:

1º Contabilización según el GRADO DE AVANCE

RICAC Ingresos. Artículo 8. *Criterios de cumplimiento de la obligación.*

(...)

3. Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales **siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición.**

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, **solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.**



Ejemplo 1: Una sociedad constructora ha recibido el encargo de construir una nave industrial en un terreno de propiedad del cliente. Las condiciones del contrato son las siguientes:

| SOCIEDAD | PROVEEDOR (constructora) |
|--|-----------------------------|
| características del contrato se transfiere al cliente el control del producto final | producto individualizado |
| precio pactado | 150 |
| pago a cuenta 01.04.2021 | 30 |
| pago a la entrega 01.02.2022 | 120 |

La sociedad cuenta con los medios necesarios para el control de los costes incurridos y realizar las estimaciones de los costes pendientes:

En 2021 los costes incurridos son 40 y la estimación de costes pendientes de 60.

En 2022 debido a un aumento de precios, los costes incurridos son 70.

| | 2021 | 2022 |
|---------------------------------|------|------|
| costes incurridos | 40 | 70 |
| estimación de costes pendientes | 60 | |
| cobros | 30 | 120 |

Al haber incurrido en el 40% del total de costes (incurridos + estimados), al cierre de 2021 deberá imputar el 40% del precio pactado: $[40\% * 150] = 60$.

En 2022, al recibir el resto del precio pactado, imputará los 90 restantes.

Como consecuencia de la variación de costes, el resultado no es proporcional a los costes ni a los ingresos.

| | 2021 | 2022 |
|---------------------------------|------|------|
| costes incurridos | 40 | 70 |
| estimación de costes pendientes | 60 | |
| cobros | 30 | 120 |
| imputación de ingresos | 60 | 90 |
| resultado | 20 | 20 |

Si la sociedad no cuenta con los medios necesarios para el control de los costes incurridos y realizar las estimaciones de los costes pendientes, se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha

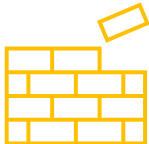
| | 2021 | 2022 |
|--|------|------|
| costes incurridos | 40 | 70 |
| estimación de costes pendientes | | |
| cobros | 30 | 120 |
| imputación de ingresos | 40 | 110 |
| resultado | 0 | 40 |

2º Contrato llaves en mano

RICAC Ingresos. Artículo 8. *Criterios de cumplimiento de la obligación.*

(...)

4. **Los ingresos derivados de las obligaciones que se cumplen en un momento determinado se reconocerán en esa fecha.** Hasta que no se produzca esta circunstancia, con carácter general, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se reconocerán como existencias de acuerdo con los criterios establecidos en la 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.



Ejemplo 2: Una sociedad inmobiliaria ha formalizado un contrato de venta de uno de los pisos de su propiedad según la modalidad “llave en mano”, no transfiriendo el control de la propiedad hasta la firma de la escritura pública.

Las condiciones del contrato son las siguientes:

| SOCIEDAD | PROVEEDOR (inmobiliaria) |
|--|-----------------------------|
| características del contrato | producto estándar |
| NO se transfiere al cliente el control hasta la firma de la escritura pública | |
| precio pactado | 150 |
| pago a cuenta 01.04.2021 | 30 |
| pago a la firma de la escritura pública 01.02.2022 | 20 |
| subrogación préstamo hipotecario | 100 |

Hasta que no se produzca la firma de la escritura pública, la sociedad no deberá imputar los ingresos ni resultados:

| | 2021 | 2022 |
|---------------------------------|-----------|------------|
| costes incurridos | 40 | 70 |
| variación de existencias | 40 | -40 |
| cobros | 30 | 120 |
| imputación de ingresos | | 150 |
| resultado | | 40 |

3º Ingresos por ventas con período de prueba

RICAC Ingresos. Artículo 10. *Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo.*

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:

(...)

c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad según las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. En particular, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

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.

(...)



Ejemplo 3: Una sociedad fabricante de productos de perfumería ha entregado un lote de productos para su promoción a un distribuidor, por un valor razonable de 100. El periodo de prueba es de 1 mes. Finalizado el plazo, el distribuidor le comunica que se queda con los productos, pagando al contado. El fabricante le concede un descuento del 5%

Por el envío del lote de productos la sociedad fabricante no debe reconocer ni ingresos ni resultados.

Artículo 34. Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

1. El importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado incluidos en el Plan General de Contabilidad, se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.