

Imputación temporal de los ingresos en un centro educativo

Análisis de la [consulta 6 del BOICAC 136, de diciembre de 2023](#)

José Alberto Toribio Temprado

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Esta consulta analiza el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo y se ilustra con un ejemplo.

Publicado: 04-10-2024

Consulta 6

Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.

Respuesta

La sociedad A es un colegio que aplica el Plan General de Contabilidad aprobado por el [Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre](#), y formula cuentas anuales individuales en modelo normal. Recibe ingresos por matriculación anuales que cubren el periodo del 1 de septiembre al 30 de junio del año siguiente y tienen el carácter de no reembolsables. La sociedad cierra el 30 de agosto y cobra los importes de las matrículas anuales durante los meses de marzo y abril, por lo que, al cierre del ejercicio, tiene todas las matrículas cobradas y pendientes de devengo.

El consultante alude a lo indicado en la [consulta 2 del BOICAC 68](#), sobre el reconocimiento de ingresos de matriculación de un centro docente, en la que se concluyó que:

En la medida en que el importe obtenido en concepto de matrícula se corresponda con el acceso al centro docente, y no esté vinculado a la prestación de servicios futuros, siendo el importe de la matrícula independiente del curso en que se acceda y siempre que no se configure como una retribución significativa adicional a la periódica estipulada y no se contemple la devolución del importe correspondiente a la matrícula en ninguna circunstancia, el criterio aplicable para el registro contable de

la cuantía de las matrículas correspondientes a cada curso deberá ser el de ingreso del ejercicio, al entenderse devengado con la matriculación.

Asimismo, hace referencia a lo establecido en el artículo 28 de la [Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC](#), 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 (RICAC de ingresos):

Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), la empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, ese importe es un cobro por adelantado o anticipo por los bienes o servicios futuros que la empresa reconocerá como un ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios.

El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27.

Finalmente, en la consulta se indica que se asume que los alumnos, aparte de la matrícula anual, deben pagar una cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan y que les otorga el derecho a acceder al centro de forma indefinida.

Con base en lo anterior, las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1. Si, de acuerdo con el artículo 28 de la RICAC de ingresos, los ingresos de matriculación del centro docente se deben reconocer como ingresos a medida que se presta el servicio de docencia.

De esta forma, en el caso de la sociedad A, el ingreso, al tener carácter anual, se debe reconocer como ingreso desde el 1 de septiembre hasta el 30 de junio del año siguiente.

2. En relación con la cuota de acceso inicial, si el ingreso, al tener carácter indefinido, se debe reconocer durante el periodo estimado en el que la sociedad A va a prestar los servicios de docencia, lo que dependerá de la edad de acceso de cada alumno y de la experiencia histórica.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 28 de la RICAC de ingresos, transcrito por el consultante, en cuanto a la imputación temporal de los ingresos por matriculación en el centro docente, la cuestión a dilucidar es si con la actividad de matriculación el colegio transfiere un bien o servicio al cliente, en este caso el alumno, y este recibe dicho bien o servicio en ese momento.

La descripción de los hechos parece poner de manifiesto que, a cambio del precio de la matrícula, el colegio no transfiere ningún activo al cliente, sino que dicho importe supone un cobro por adelantado por los servicios futuros que el colegio prestará, de forma que se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias a medida que la institución educativa cumpla con los servicios comprometidos, en este caso, durante el periodo del 1 de septiembre al 30 de junio.

En el caso de la cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan los alumnos y que les otorga el derecho a seguir estudiando en el centro de forma indefinida, también es aplicable lo indicado anteriormente, siendo necesario valorar si el importe es significativo, si bien, en este caso, el periodo de imputación temporal deberá ser estimado por la empresa, teniendo en cuenta, tal y como señala el consultante, la edad de acceso y la experiencia histórica de la sociedad.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se facilitará toda la información significativa sobre la operación, de forma que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Ejemplo

Colegio Ilusiones, SA es una institución educativa dedicada a formación reglada en los ciclos de enseñanza obligatoria y bachillerato. Su ejercicio contable es anual y comienza con el curso escolar, cada 1 de septiembre, y concluye el 30 de agosto (el curso termina cada 30 de junio). Por cuestiones de control interno, realiza cierres mensuales. La matrícula de cada curso se realiza durante el mes de abril del año académico anterior. Los alumnos abonan una mensualidad de 100 um durante el curso escolar, además de honorarios de matrícula anuales de 120 um. El centro carga a los nuevos alumnos 180 um en el momento de la inscripción, además de la matrícula anual. Los honorarios de matrícula compensan los costes asociados a la formalización de los contratos de enseñanza y otras gestiones administrativas derivadas del alta del alumno en los sistemas. En abril de 2023, el centro ha percibido los siguientes importes:

- 40.000 um de mensualidades de dicho mes.
- 42.000 um de honorarios de matrícula anual correspondientes al curso académico 2023-2024.
- 7.200 um de honorarios derivados de la inscripción inicial de alumnos nuevos.
- 9.000 um por libros y material escolar del curso 2023-2024, que se entregarán al comienzo del mismo.

Conforme a la experiencia histórica de la entidad, la permanencia media de un alumno en el centro es de cinco cursos. En el mes de abril de 2022 se percibieron 48.000 um en concepto de matrícula anual para el curso 2022-2023 y 5.400 um por inscripción inicial de alumnos nuevos. En abril de 2021 se percibieron 6.300 um por este último concepto. Colegio Ilusiones, SA

aplica el PGC normal, y trató los honorarios por matrícula como ingreso (siguiendo el criterio establecido en la consulta 2 del BOICAC 68) en las cuentas anuales de los ejercicios anteriores al que comenzó el 1 de septiembre de 2021.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan en los meses de abril y septiembre de 2023, si las mensualidades percibidas en este último son de 35.000 um.

Solución¹

Los honorarios iniciales no retribuyen servicios o bienes suministrados al cliente en el momento del cobro. La entidad reconoce dichos importes como un pasivo, representativo de la obligación contractual de prestar servicios de enseñanza en el futuro. El cumplimiento de esa obligación da lugar a reconocimiento de un ingreso a medida que tales servicios se prestan. Los honorarios anuales se reconocen como ingreso durante el curso escolar 2023-2024, y el canon inicial, en los cinco cursos escolares siguientes. Es decir, el intervalo temporal de imputación es el curso escolar (no el ejercicio contable) porque ese es el periodo de prestación de los servicios comprometidos en contrato. Naturalmente, lo anterior se aplica únicamente a los honorarios recibidos en abril de 2022, dado que la RICAC se aplica a todos los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2021 en adelante. Los importes recibidos en concepto de libros y material escolar se tratan como una obligación separada de entrega de bienes y se reconocen como ingreso en el momento de la entrega de dicho material.

En consecuencia, los asientos contables-resumen de las operaciones del mes de abril serán:

Por las mensualidades correspondientes a servicios de enseñanza prestados en el mes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	40.000	
705	Prestaciones de servicios		40.000

Por las matrículas anuales correspondientes al curso académico siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	42.000	
438	Anticipos de clientes		42.000

¹ Esta solución no analiza la materialidad de los cánones de inscripción inicial y supone que no tienen efectos financieros significativos asociados.

Honorarios de inscripción inicial de alumnos nuevos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	7.200	
438	Anticipos de clientes (7.200 × 1/5)		1.440
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo (7.200 × 4/5)		5.760

Reserva de libros y material escolar del curso siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	9.000	
438	Anticipos de clientes		9.000

Periodificación de matrículas anuales del curso 2022-2023, percibidas en abril de 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	4.800	
705	Prestaciones de servicios (48.000 × 1/10)		4.800

Periodificación de cánones de inscripción inicial recibidos en abril de 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	108	
705	Prestaciones de servicios (5.400 × 1/5 × 1/10)		108

Reclasificación a pasivo corriente de la parte proporcional de cánones iniciales recibidos en abril de 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo (5.400 × 1/5 × 1/10)	108	
438	Anticipos de clientes		108

En el mes de septiembre, los asientos-resumen son:

Por las mensualidades del mes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	35.000	
705	Prestaciones de servicios		35.000

Por la entrega de material escolar y libros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	9.000	
700	Ventas de mercaderías		9.000

Por la periodificación de las matrículas anuales correspondientes al curso 2023-2024:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	4.200	
705	Prestaciones de servicios $(42.000 \times 1/10)$		4.200

Por la de los cánones iniciales percibidos en 2021 y 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	252	
705	Prestaciones de servicios $[(5.400 + 7.200) \times 1/5 \times 1/10]$		252

Y por la reclasificación como pasivo no corriente de la parte proporcional de los cánones iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo $[(5.400 + 7.200) \times 1/5 \times 1/10]$	252	
438	Anticipos de clientes		252