

LOS INGRESOS TRAS LA REFORMA MERCANTIL: UN CAMBIO CONCEPTUAL

C. ESTHER FALCÓN PÉREZ

*Profesora Titular de Universidad.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

JUANA FUENTES PERDOMO

*Profesora Contratada Doctora.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Extracto:

LA determinación de los ingresos derivados de la actividad económica de las empresas constituye uno de los componentes más significativos de la información contable. La reciente reforma mercantil y contable que ha experimentado España ha supuesto multitud de cambios y modificaciones en el tratamiento contable de las transacciones económicas y de la consiguiente información financiera, constituyendo no sólo un cambio técnico, sino fundamentalmente un cambio conceptual. En particular, el tratamiento contable de los ingresos ha experimentado una transformación, pues se ha pasado de un enfoque basado en unas reglas a un enfoque que se centra en los criterios, por lo que el modelo es menos reglamentista y, por el contrario, se establecen unos criterios que van a requerir de la interpretación por parte de los agentes que elaboran la información contable. En este trabajo se analiza este cambio de «filosofía» y sus implicaciones.

Palabras clave: ingresos por ventas, ingresos por servicios, reforma mercantil española y armonización contable internacional.

REVENUE AFTER ACCOUNTING REFORM: A CONCEPTUAL CHANGE

C. ESTHER FALCÓN PÉREZ

*Profesora Titular de Universidad.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

JUANA FUENTES PERDOMO

*Profesora Contratada Doctora.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Abstract:

RECOGNITION and measurement of revenue constitutes one of the most significant components of the financial reporting. Recently, in Spain it has been an important mercantile and accounting reform, with many changes and modifications in the accounting treatment of the economic transactions and the consequent financial information. This is not only a technical change, but fundamentally a conceptual change. Specifically, accounting for revenue has experienced an important transformation, from an approach based on rules to an approach which is focused to criteria. New model is less specific regulated and, on the contrary, economic criteria settle down. Criteria are going to require of the interpretation by financial reporting preparers. In this paper this change of «philosophy» is analyzed, considering its implications.

Keywords: revenue from the sale of goods, revenue from rendering services, Spanish accounting reform and international accounting armonisation.

Sumario

1. Introducción.
2. Ingresos por ventas de bienes.
3. Ingresos por prestación de servicios.
4. Consideraciones finales.

Bibliografía.

Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el conjunto de los países que conforman la Unión Europea se encuentra en un proceso de reforma en lo relativo a la información contable de las empresas. Esto es consecuencia de la estrategia armonizadora que se ha implementado a través de varias directivas y, fundamentalmente, diversos reglamentos, por los que se han adoptado un conjunto de normas internacionales –emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), un organismo independiente y sobre el que la Unión Europea no tiene competencias– como normas obligatorias para la formulación de las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas, desde el 1 de enero de 2005. Asimismo, se confiere la potestad a los Estados miembros para que exijan o permitan la aplicación de tales normas internacionales a las cuentas individuales y a las empresas no cotizadas. Esto representa la primera fase de una adopción generalizada de dichas normas que, en el futuro, se aplicarían también a las cuentas anuales individualizadas y a las empresas no cotizadas.

Como país miembro de la Unión Europea, en España esta adopción de las normas internacionales (NIIF) se ha establecido con carácter obligatorio para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas, y de manera voluntaria para las consolidadas de las empresas que no cotizan. Además, se ha reformado la legislación mercantil y contable con carácter general, de tal modo que las normas contables españolas estén en una línea de convergencia con las normas contables internacionales contenidas en los reglamentos europeos.

Este proceso de reforma mercantil y contable por el que se incorporan las NIIF, de aplicación generalizada, se ha instrumentado en la Ley de Reforma Mercantil (2007) y en el Nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC'07). Se perfila así un modelo doble de información contable en España, con la utilización de las NIIF por parte de las grandes empresas cotizadas; y la utilización del PGC, reformado y adaptado a las normas internacionales, por parte del resto de las empresas.

La reforma mercantil y contable ha sido de amplia envergadura, no sólo en lo que se refiere a los aspectos más técnicos de la elaboración de la información financiera, sino fundamentalmente de carácter conceptual, implicando un cambio de modelo contable, de un enfoque reglamentista y conservador a un modelo de información útil para la toma de decisiones basado en criterios. Así, en este trabajo se realiza un análisis de los cambios introducidos en un elemento esencial de la información financiera, como es la determinación y el registro contable de los ingresos, que constituyen una magnitud clave en la actividad desarrollada por la empresa y en la configuración del resultado. En primer lugar, nos referiremos a los ingresos procedentes de las ventas de bienes y, seguidamente, a los derivados de las prestaciones de servicios. A fin de ilustrar la aplicación de la regulación contable de los ingresos, se incluyen varios casos en el anexo del trabajo.

2. INGRESOS POR VENTAS DE BIENES

Antes de comenzar a definir qué se entiende por ingresos por ventas hemos de señalar que el PGC'07 hace una distinción que hasta su promulgación era casi inexistente en la normativa española, puesto que se contaba con una regulación de los ingresos por ventas, pero los ingresos por servicios apenas recibían atención.

Al objeto de analizar y centrarnos en los ingresos por ventas, creemos oportuno hacer una breve reseña histórica, esbozando la trayectoria que ha tenido esta problemática en el Plan General de Contabilidad 1990 (PGC'90), actualmente derogado. Así, en este texto legal existía una norma de valoración propia en la que se especificaba claramente en qué momento se reconocía el ingreso, sin distinguir de forma expresa entre bienes y servicios, y por qué importe, existiendo la paradoja de que en ningún momento, en la anterior normativa, se definía la magnitud de los ingresos.

De hecho, el PGC'90, en la Norma de Registro y Valoración (NRV) n.º 18 correspondiente a ventas y otros ingresos, dispone que para determinar el importe exacto no se deben incluir los gastos inherentes a la venta, impuestos no recuperables, deduciendo todos aquellos descuentos a considerar.

El análisis de este texto nos induce a pensar que la normativa contable derogada se preocupaba exclusivamente del importe a calcular. Existiendo además dos reglas básicas para determinar en qué momento se debía reconocer un ingreso, concretándose en la entrega física del bien y/o la transmisión de la propiedad jurídica de la cosa objeto de venta. Obviamente, y con la importancia que en nuestro marco legal ostentaba la propiedad jurídica, era bastante sencillo definir el momento del reconocimiento del ingreso.

Al margen de estas reglas, y desde nuestro punto de vista, sólo existía una excepción a estas directrices, también recogidas por el legislador español, concretamente en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras (1993), puesto que para la determinación del resultado por ventas y, por ende, para el reconocimiento del ingreso por ventas se presentan dos métodos: el del porcentaje de realización y el del contrato cumplido.

Esta excepción a la regla general de ingresos por ventas viene justificada por las especiales características que rodean al sector constructor como son la duración del proceso productivo, que supera el ejercicio económico; el tipo de producto; la circunstancia de que el precio de venta es determinado con anterioridad a la terminación del producto, basándose en los costes a incurrir...; por señalar sólo algunas.

El método del porcentaje de realización consiste en imputar los ingresos por ventas en proporción al grado de avance de la obra realizada, de tal forma que se permite reconocer ingresos a medida que se va ejecutando la obra, no siendo preciso esperar a que se termine la misma. Con la aplicación de este método se pretende que exista correlación entre la actividad desarrollada por la empresa constructora, los ingresos y los costes imputados a un determinado periodo, de tal forma que se distribuyan dichos ingresos y costes durante todos los ejercicios en que tiene lugar la ejecución del proyecto.

Por otra parte, el método del contrato cumplido consiste en reconocer los ingresos cuando se produzca la transmisión efectiva de la edificación, o bien cuando la obra está sustancialmente terminada. Así, los costes incurridos en cada ejercicio económico se activan como existencias de obras en curso, mientras que los ingresos sólo podrán contabilizarse en el ejercicio en el que se realice la entrega del bien o se considere que está sustancialmente terminado, reconociéndose el beneficio o pérdida en ese momento. Evidentemente, este método está sustentado sobre las reglas básicas ya comentadas, y también apoyado por la primacía que ostentaba el principio de prudencia, marcado por un espíritu conservador, en el que se reconocen las pérdidas desde su conocimiento mientras que los beneficios cuando su obtención se considere realizada.

Actualmente, y tras la reforma mercantil, nuestro marco contable, en lo que a la problemática que estamos analizando se refiere, ha dado un giro considerable, puesto que comienza definiendo qué es la magnitud ingreso entendida como «incrementos en el patrimonio neto de la empresa, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones monetarias o no, de los socios o propietarios» (Marco Conceptual, PGC'07). Realmente la definición dada de «ingreso» por el nuevo plan se sustenta en dos definiciones que ya ha dado previamente, la de «activo» y la de «pasivo», puesto que la definición de «patrimonio» también es consecuencia de estas dos, dentro del itinerario lógico-deductivo propio del marco conceptual.

Además, la Norma de Registro y Valoración n.º 14 del PGC'07, *Ingresos por ventas y prestación de servicios* (NRV 14.^a) diferencia, como su propia denominación indica, entre los ingresos provenientes de la venta de bienes y los ingresos derivados de la prestación de servicios, centrándonos en el primero de ellos.

La nueva norma de registro comienza por unos aspectos que denomina comunes a cualquiera de los citados ingresos y que consideramos oportuno analizar, exponiendo, en primer lugar, cómo se han de valorar las transacciones económicas derivadas de las ventas, determinando que serán valoradas por el valor razonable de la contrapartida recibida que, salvo prueba en contrario, será el precio acordado en dicha transacción. Con el PGC'07 se introduce como un criterio novedoso el valor razonable, que coincide con el precio correspondiente a la transacción, tal y como se ha venido reflejando tradicionalmente.

No obstante, sí que introduce en su apartado de aspectos comunes una novedad argumentada sobre la primacía del fondo económico sobre la forma jurídica, pudiendo «ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicándose criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos». Esta distinción, para las unidades económicas, no debe entrañar dificultad, puesto que es obvio que tendrán o deberían tener perfectamente identificados qué productos-oferta y cuáles son los servicios anexos a los mismos, sabiendo que con la nueva normativa debería, en ciertos casos, ser reflejado contablemente por separado¹. Si la empresa no dispusiera de dicha información, podrían ser de aplicación los métodos de cálculo de la producción conjunta con el fin de determinar dichos valores de forma separada o simplemente para el reflejo contable de un paquete promocional en el que se vende el producto y el servicio se presta gratuitamente, al objeto de que la información se pueda presentar posteriormente de forma segmentada (véase caso 2 en el anexo).

Centrándonos en los ingresos por ventas de bienes, hemos de destacar los requisitos que se han de cumplir para poder registrar y valorar el ingreso, pasando a continuación a enumerarlos:

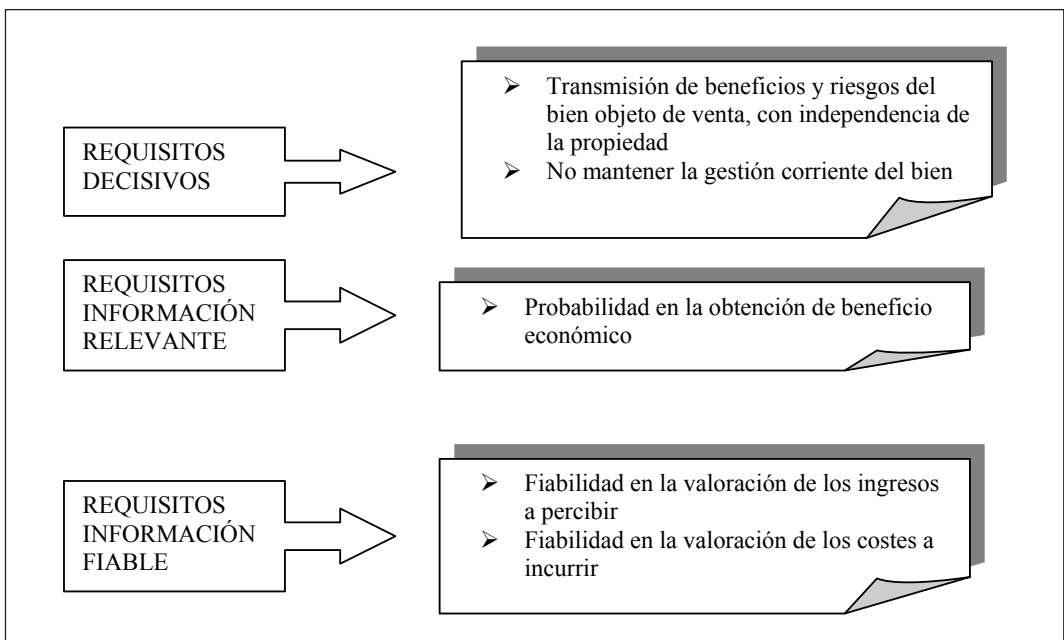
- a) La empresa ha de transferir al comprador los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien con independencia de su transmisión jurídica.
- b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes que han sido vendidos.
- c) Los ingresos pueden ser valorados con fiabilidad.

¹ De hecho, dicha normativa dispone que, en ciertos casos, aquellas transacciones diferentes pero ligadas entre sí llevarán un tratamiento contable uniforme. Desde nuestro punto de vista, esta observación hace referencia a servicios puntuales que puede prestar la empresa ligado a la venta de un producto.

- d) La empresa podrá recibir beneficios o rendimientos económicos derivados de la operación.
- e) Los costes en que se va a incurrir pueden valorarse con fiabilidad.

A nuestro juicio, los requisitos mencionados deben ser agrupados en dos bloques perfectamente diferenciados; por un lado, la transferencia de riesgos y de beneficios y la transmisión de la gestión corriente; y, por otro lado, la valoración fiable de los ingresos a obtener, los costes a incurrir y, por ende, la probabilidad en la obtención de beneficios, tal y como se refleja en el **gráfico 1**.

GRÁFICO 1. Condiciones básicas en el reconocimiento de ingresos de ventas



FUENTE: *Elaboración propia.*

Desde nuestro punto de vista, el segundo bloque de requisitos está íntimamente ligado a los propios requisitos exigidos a la información financiera en general y dispuestos por el nuevo plan en el marco conceptual, al exigir que con carácter general la información a suministrar a los usuarios externos debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas ayudándonos a evaluar sucesos pasados, presentes e incluso futuros. En nuestra opinión, la probabilidad de obtener beneficios exigidos en el nuevo marco contable no es más que el cumplimiento del requisito exigido a la información a suministrar en los estados contables.

Ello también se debe unir al hecho de que la información debe estar libre de sesgos y errores, es decir, cumplir con el requisito de fiabilidad de la información. Ello nos hace pensar que la generalidad de las unidades económicas deban conocer y calcular con suficiente fiabilidad el montante de ingresos que ha de percibir por la venta de sus productos, así como la cuantía de costes en los que debe incurrir para que finalmente pueda alcanzar un resultado económico positivo. Aunque no los hemos calificado de decisivos, ello no quiere decir que estos requisitos no sean importantes; todo lo contrario, entendemos que en buena medida garantizan la supervivencia de la unidad económica, cumpliendo con la relevancia y la fiabilidad de la información.

En consecuencia, los requisitos que propician la decisión sobre cuándo se debe registrar y valorar el ingreso por ventas vienen supeditados al cumplimiento del primer bloque de condiciones, que hemos agrupado previamente. El PGC'07, en este sentido, introduce criterios para valorar el ingreso por ventas frente a las reglas básicas mencionadas anteriormente del PGC'90, existiendo un importante cambio conceptual que subyace en un radical cambio de filosofía.

Actualmente, se debe registrar el ingreso por ventas de bienes cuando la empresa haya considerado que se produce la transmisión de riesgos y beneficios inherentes al bien, con independencia de quién ostente su propiedad, siendo obvio el papel relegado a la forma jurídica, en sintonía con el itinerario lógico del marco conceptual, en el que prima el fondo económico sobre la forma jurídica y, al mismo tiempo, la unidad económica no realiza gestión alguna sobre el mismo (véase caso 1 en el anexo).

Ahora bien, cada empresa deberá determinar en qué momento se están produciendo dichas circunstancias dadas las implicaciones fiscales que puede conllevar, pues se podría reconocer –en base en los criterios dispuestos en el PGC'07– un ingreso al cierre de un ejercicio económico o posponerlo para el siguiente; en definitiva, trasladar la incidencia fiscal de un ejercicio a otro.

De hecho, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) se ha tenido que manifestar en relación con el reconocimiento de ingresos en el sector inmobiliario, puesto que en su adaptación sectorial (1994) se permite el reconocimiento de ingresos cuando la obra se consideraba que estaba «sustancialmente terminada», entendiendo esta situación cuando quedaran por incurrir costes no significativos, en torno al 20 por 100. En este sentido, se ha planteado una consulta al ICAC por parte de las empresas inmobiliarias, puesto que desconocía si tras la reciente reforma mercantil podrían seguir reconociendo los ingresos como venían haciéndolo hasta ahora, dadas sus peculiaridades.

En su respuesta, el ICAC (2008) señala que la transmisión de riesgos y ventajas significativos, «en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (...) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador». Así pues, el organismo normalizador interpreta el reconocimiento de ingresos en el sector inmobiliario siguiendo los postulados del nuevo marco conceptual y las normas de registro y valoración, a efectos de cuándo se entiende que quedan transmitidos los riesgos y beneficios.

Consecuentemente, con el PGC'90 las empresas españolas sabían calcular la cuantía del importe del ingreso por ventas, no conocían la definición de ingresos y tampoco tenían posibilidad alguna de decidir en qué momento registrar la venta, pues había que cumplir con las reglas básicas. En la

actualidad, las unidades económicas deben demostrar el cumplimiento de dichos requisitos, puesto que son criterios bajo los que se sustenta tal decisión.

3. INGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Como ya se había indicado, los ingresos por prestaciones de servicios apenas recibían un tratamiento residual en la anterior normativa contable, limitándose a señalar que en la contabilización de ingresos por servicios serían de aplicación las mismas reglas que en las ventas de bienes. Es por ello que constituye una importante novedad en el vigente plan contable, puesto que sí se establece una regulación propia para el reconocimiento contable y la valoración de los ingresos por prestaciones de servicios.

No obstante, también ha de señalarse que esta escasa atención dedicada por el derogado PGC'90 a la determinación de los ingresos por prestaciones de servicios en cierto modo se ha venido supliendo en algunas adaptaciones sectoriales, en las que se incorporan ciertas reglas particulares en relación con determinados servicios específicos o propios de un sector concreto. Así, por ejemplo, en la adaptación sectorial de las federaciones deportivas (1994) se establece que los ingresos procedentes de actos deportivos deben reconocerse cuando tales eventos se produzcan; y en relación con las cuotas o licencias federativas también se reconocen como ingresos en el periodo al que correspondan, señalando que deberán realizarse las correspondientes periodificaciones. En sentido similar se expresa la adaptación sectorial de las sociedades anónimas deportivas (2000). Ello puede interpretarse en el sentido de que las adaptaciones sectoriales venían a cubrir las lagunas que en relación con los ingresos por prestaciones de servicios presentaba el anterior plan contable, aunque no con carácter general, sino circunscrito a unos sectores económicos concretos.

Así pues, el nuevo plan contable sí establece una regulación de los ingresos por prestaciones de servicios con carácter general, dando así respuesta a las necesidades de multitud de empresas de servicios que tienen una significativa influencia en el conjunto de la economía española, y a las que sin embargo la legislación anterior no contemplaba. En este sentido, en el PGC'07 (NRV 14.^a 3) se establece que «los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio».

Se introduce así en la regulación contable general un procedimiento que no es completamente novedoso en la legislación contable española, pues como ya habíamos señalado, la adaptación sectorial del PGC'90 a las empresas constructoras (1993) ya contemplaba la utilización del método de cálculo del porcentaje de realización para el registro de los ingresos, concretamente en las obras realizadas con encargo y contrato ².

Como puede observarse, un tratamiento contable específico para el registro de ingresos por ventas en las empresas constructoras se ha generalizado para el reconocimiento y valoración de ingresos por prestaciones de servicios por parte de cualquier empresa.

² Y en las que se cumplan los requisitos:

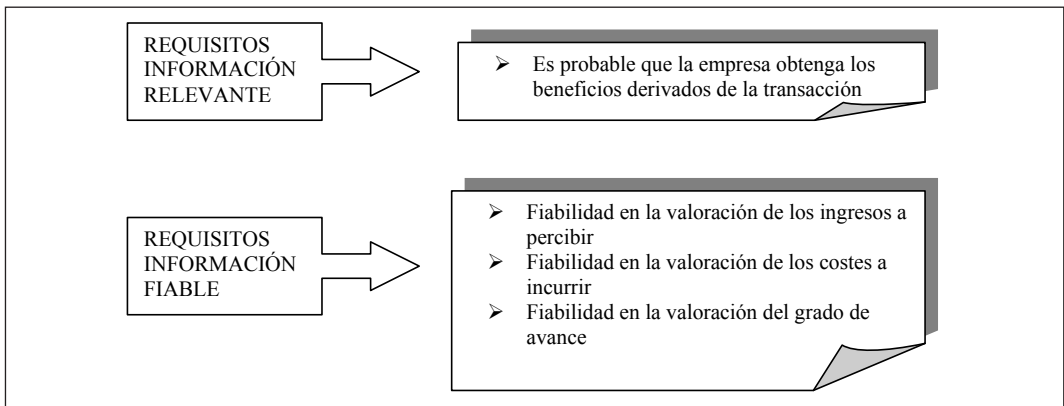
«—Que se cuente con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos contratados, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado, y — que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, ni dudas sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente.»

Establecido el criterio de reconocer los ingresos por prestaciones de servicios cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, tales ingresos sólo se contabilizarán cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El importe de los ingresos se puede valorar con fiabilidad.
- Es probable que se reciban los beneficios de la transacción.
- El grado de realización puede ser valorado con fiabilidad.
- Los costes de la prestación pueden ser valorados con fiabilidad.

En sentido similar a lo ya comentado en relación con los ingresos por ventas, los requisitos que han de cumplirse para el reconocimiento contable de los ingresos por prestaciones de servicios también están directamente conectados con los requisitos que dotan de utilidad a la información contable, esto es, la relevancia y la fiabilidad, como puede verse en el **gráfico 2**.

GRÁFICO 2. Condiciones básicas en el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios



FUENTE: *Elaboración propia.*

Así, es preciso que la empresa estime probable que va a obtener los beneficios derivados de la prestación del servicio, esto es, la empresa ha realizado, al menos parcialmente, las tareas precisas para la prestación del servicio y estima que va a obtener los beneficios correspondientes, en atención al requisito informativo de la relevancia.

Puesto que los ingresos se van a valorar en función del porcentaje de realización, la empresa ha de disponer de los mecanismos necesarios para determinar los costes incurridos en la prestación del servicio y, en consecuencia, el grado de avance sobre el que se va a calcular la cifra de ingresos por la prestación del servicio, como se observa en la **tabla 1**:

TABLA 1. *Determinación de los ingresos según el método del porcentaje de realización*

$$\text{Ingresos del ejercicio} = \text{Grado de avance} \times \text{Ingresos totales previstos}$$

Dicho de otro modo, para la determinación de los ingresos es imprescindible que se puedan hacer estimaciones fiables de las magnitudes que intervienen en su cálculo, en atención con el requisito informativo de la fiabilidad. Obviamente, a medida que se va desarrollando la prestación del servicio, especialmente en aquellos casos en que la duración se prolonga en el tiempo, la empresa tendrá que revisar y modificar, si fuera preciso, sus estimaciones de los ingresos. Ello no implica que el resultado de la transacción no pueda estimarse con fiabilidad, sino que la propia ejecución real de la prestación del servicio racionaliza su proceso productivo y sus estimaciones, por lo que tendría más probabilidad de ser coincidente con la realidad.

Consideramos de especial interés que esta nueva normativa que regula el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios haga patente la necesidad de que las empresas de servicios cuenten con algún sistema de control de costes, puesto que la determinación de sus ingresos se realiza a partir de las magnitudes de los costes incurridos y el grado de avance, que obviamente proceden de la contabilidad de costes o contabilidad interna de la empresa. Pero no es sólo una cuestión de cálculo técnico, sino que se trata de una condición necesaria para que se cumplan los criterios establecidos para el reconocimiento de los ingresos cuando el resultado puede estimarse con fiabilidad.

En suma, el PGC'07 establece, con carácter general, que los ingresos derivados de la prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado pueda estimarse con fiabilidad, en función del porcentaje de realización, y cumpliéndose las condiciones vinculadas a la relevancia y a la fiabilidad.

Asimismo, en la citada NRV 14.^a 3 también se determina cómo y cuándo reconocer los ingresos por prestación de servicios en aquellos casos en los que el resultado no pueda estimarse con fiabilidad. En tal caso, «se reconocerán ingresos sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables».

En este caso, se suscita el interrogante en torno a qué criterio emplear para determinar cuándo se consideran recuperables los costes, puesto que la norma no se pronuncia al respecto. Proponemos distintas situaciones; por un lado, podría considerarse el cobro por parte del cliente; o bien, la aceptación formal por parte del cliente del servicio prestado –como es el caso de las certificaciones en el sector de la construcción–, o la ejecución de la prestación del servicio contratado.

En este sentido, entendemos que la percepción de recursos líquidos no debe tomarse como criterio para el reconocimiento de ingresos, puesto que no existe correspondencia entre los flujos monetarios y económicos. La aceptación por el cliente de que ha recibido conforme el servicio podría establecerse como criterio para reconocer el ingreso cuando se produzca tal aceptación, con independencia del cobro. O bien podría utilizarse como criterio de reconocimiento del ingreso la ejecución de la prestación del servicio, tal y como ocurre en el método del porcentaje de realización, pero con la restricción de la cuantía de ingresos que se pueden reconocer, puesto que no pueden superar el importe de los gastos reconocidos.

En cada caso concreto, en función de las condiciones particulares de la prestación del servicio que se trate, si se entiende que los costes incurridos se recuperan a la finalización de la prestación o la ejecución completa del servicio contratado, en ese momento se reconocen los ingresos por la totalidad de la prestación del servicio. Nótese que se trataría de un tratamiento análogo al método del contrato cumplido que ya se había reseñado, y que es coherente con lo que establece la norma específica de existencias, concretamente la NRV 10.^a 1.4: «las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios» (véase caso 3 en el anexo).

Puesto que los costes incurridos en la prestación del servicio se reconocen contablemente como existencias de «prestación de servicios en curso» hasta la culminación o ejecución completa del servicio, esto se reflejaría en el balance de la empresa de servicios, en su activo corriente como tales existencias, por lo que los costes incurridos no se imputarán al resultado de cada ejercicio. Como se había indicado, en el ejercicio en que se produce la finalización de la prestación del servicio se reconoce el ingreso por su importe total y, en consecuencia, se correlacionan los costes correspondientes, determinándose así el resultado de la transacción a la finalización de la prestación del servicio, por diferencia entre la cifra de ingresos totales y costes totales.

Por el contrario, si interpretamos que a medida que se va prestando parcialmente el servicio se considera que los costes incurridos en cada ejercicio se entienden recuperables puesto que se ha prestado parcialmente el servicio, en cada ejercicio se reconocerían ingresos por prestación de servicios por el mismo importe de los costes incurridos en el ejercicio.

En este caso, en cada ejercicio en que tiene lugar la ejecución del servicio se imputan al resultado los costes incurridos en tal ejercicio y los ingresos correspondientes por la misma cuantía, por lo que se obtendría un resultado nulo. Sólo en el ejercicio en que se finaliza la prestación del servicio se reconocería el resto de los ingresos hasta alcanzar la cifra del importe de la transacción y, por diferencia con los costes incurridos en este último ejercicio, el resultado correspondiente.

En suma, la regulación de los ingresos por prestación de servicios, tras la entrada en vigor del PGC'07, ha experimentado un significativo avance, puesto que del tratamiento residual que esta cuestión había recibido en la anterior normativa se ha pasado al establecimiento de unos criterios fundamentados en el fondo económico de la transacción y en los requisitos de relevancia y fiabilidad que ha de presentar la información contable.

4. CONSIDERACIONES FINALES

El proceso de armonización contable internacional que se ha venido desarrollando en el conjunto de los países de la Unión Europea ha supuesto la adopción de las NIIF para la elaboración de la información financiera, lo que ha suscitado diversas repercusiones en las legislaciones nacionales. En el caso de España, se ha producido una importante reforma en la regulación mercantil y contable, con el propósito de alcanzar una convergencia con las normas internacionales.

En particular, por lo que se refiere al tratamiento contable de los ingresos, se han producido importantes cambios. En primer lugar, se ha formulado el propio concepto de ingresos como uno de los elementos básicos que configuran el marco conceptual. También se han introducido los criterios de reconocimiento y valoración contable en términos generales, y también se concretan tales criterios, tanto para los ingresos por ventas como para los ingresos por prestación de servicios.

Como se ha analizado a lo largo del trabajo, estos cambios normativos implican un nuevo modelo a seguir en la elaboración de la información financiera. Quedan establecidos una serie de criterios que han de cumplirse para que se reconozca contablemente el ingreso basado en el fondo económico de la transacción, y en los requisitos de relevancia y fiabilidad de la información contable.

Así pues, se ha pasado de un enfoque reglamentista sobre el cálculo del importe del ingreso a un enfoque basado en criterios para la determinación de cuándo y qué condiciones han de darse para poder registrar y valorar el ingreso. Además, se establecen criterios en relación con los ingresos por prestación de servicios, con lo que se cubre una importante laguna de la normativa anterior.

Bibliografía

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2008): Consulta n.º 8. «Sobre sí, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se mantiene vigente el criterio recogido en la Norma de Registro y Valoración 18.ª *Ventas y otros ingresos*, contenida en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual, para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80 por 100 de los costes de la construcción, la empresa puede entender que un inmueble se encuentra sustancialmente terminado y en condiciones de entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas». *Boletín del ICAC*, n.º 74.

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

Orden de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las federaciones deportivas.

Orden de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Reglamento (CE) n.º 1725/2003, de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo.

ANEXO

CASO 1:

La empresa mayorista «INGRES, SA» realiza un contrato con un cliente (comerciante minorista), pactándose la venta de una nueva línea de productos que desea lanzar al mercado por un importe de 3.000,00 euros, acordándose entre las condiciones de la operación que el cobro del importe se producirá una vez tales productos hayan sido a su vez vendidos por el cliente a terceros.

El ingreso por ventas no puede reconocerse contablemente en el momento de la firma del contrato, ni en el momento de entrega de los bienes al cliente minorista, puesto que la empresa vendedora todavía mantiene riesgos significativos vinculados con dichos bienes (puesto que serán devueltos si el minorista no los vende).

CASO 2:

La empresa «TELCANARIAS, SL» ofrece su conexión e instalación del servicio de telefonía y acceso a Internet con una oferta especial de lanzamiento de tres meses en la que solamente es necesario abonar un importe de 40 euros.

Información adicional de los precios de venta habituales de la empresa:

- Router (aparato de conexión a Internet) = 130 euros.
- Instalación: 30 euros.
- Acceso a Internet durante 24 horas: 30 euros.

Cálculo mediante los importes de precio de venta de la parte correspondiente a la venta de bienes y a prestación de servicios:

$$\text{Criterio de reparto} = \frac{40}{(130 + 30 + 30)} = 0,2105 \text{ um/um}$$

$$\text{Ingresos por venta de bienes} = 0,2105 \times 130 = 27,37 \text{ euros.}$$

$$\text{Ingresos por prestación de servicios} = 0,2105 \times 60 = 12,63 \text{ euros.}$$

CASO 3:

La empresa de consultoría «INNOV, SA» se dedica al estudio de los procesos productivos, llevando a cabo un análisis exhaustivo al objeto de permitir su racionalización, la reducción de costes, y buscando al mismo tiempo la maximización de márgenes, a fin de mejorar la eficiencia y eficacia de la empresa.

Para la realización de tal estudio se precisa de un periodo considerable, acordándose inicialmente por un plazo de dos años. El precio de venta por el que se va a facturar asciende a 30.000 euros, sin posibilidad alguna de revisión, siendo los costes estimados para desempeñar esta labor de 25.000 euros.

Al cliente se le ha solicitado un anticipo del 60 por 100, pues es preciso recopilar toda la información de tiempos de trabajo-operario, consumo de materiales, coste directo de mano de obra, etc., magnitudes indispensables para el correcto análisis del proceso de producción.

A 31 de diciembre de 2008 la empresa «INNOV, SA» comunica al cliente que se ha ejecutado un 10 por 100 de las labores previstas del estudio contratado.

A lo largo de 2009, las tareas de análisis e investigación realizadas por la empresa de consultoría ponen de manifiesto que se está produciendo una pérdida continuada de materiales, que incide en un incremento del coste del producto y aumenta el porcentaje de defectos de calidad de la producción obtenida, lo que exige un análisis más minucioso de este factor productivo, desde su adquisición, manipulación e incorporación al producto. Este incremento en las labores de análisis supone un encarecimiento del coste de los trabajos realizados por la empresa de consultoría en 2.000 euros más de los que inicialmente se habían previsto. A la finalización del periodo 2009 se considera que el estudio ya ha avanzado hasta el 60 por 100, presentándose al cliente un avance con las primeras conclusiones del estudio, y el cliente opta por abonar el resto del precio pactado.

En el año 2010 se finalizan los trabajos de análisis y se entrega al cliente el informe final, en que se detalla que el problema detectado en los materiales no es debido a la calidad de este factor adquirido a los proveedores, sino al proceso productivo en sí, pues en la primera sección de transformación, concretamente la maquinaria empleada, está causando una pérdida de materiales del 1 por 100, que se ha detectado con los controles de calidad que se han debido practicar en la realización del estudio, y que inicialmente no se había previsto que fuesen tan minuciosos y detallados, por lo que se solicita al cliente un incremento en el precio de venta inicialmente pactado de 500 euros. A 31 de diciembre de 2010 el cliente todavía no ha dado su respuesta sobre dicho incremento.

En el año 2011 se plantean dos casos:

- Caso a). El cliente, ante las sustanciales mejoras que va a obtener en su proceso productivo, efectivamente abona los 500 euros solicitados.
- Caso b). El cliente no acepta el incremento en el precio.

.../...

.../...

Año 2008Cobros de clientes = $30.000 \times 60\% = 18.000$ eurosGastos del periodo = $25.000 \times 10\% = 2.500$ eurosIngresos del periodo = $30.000 \times 10\% = 3.000$ euros**Año 2009**Cobros de clientes = $30.000 \times 40\% = 12.000$ eurosGastos totales = $25.000 + 2.000 = 27.000$ eurosGastos totales incurridos fin 2009 = $27.000 \times 60\% = 16.200$ eurosGastos del periodo = $16.200 - 2.500 = 13.700$ eurosIngresos totales fin 2009 = $30.000 \times 60\% = 18.000$ eurosIngresos del periodo = $18.000 - 3.000 = 15.000$ euros**Año 2010**Gastos del periodo = $27.000 - (2.500 + 13.700) = 10.800$ euros

Gastos imputados a la cuenta de resultados = 10.300 euros

Gastos activados como existencias = 500 euros [el ingreso correspondiente
aún no se ha reconocido]Ingresos del periodo = $30.000 - (3.000 + 15.000) = 12.000$ euros**Año 2011 (caso a)**

Cobros de clientes = 500 euros

Ingresos del periodo = 500 euros

Dar de baja a existencias = 500 euros (imputados como gastos en la cuenta de resultados)

Año 2011 (caso b)

Dar de baja a existencias = 500 euros (imputados como gastos en la cuenta de resultados)